

UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE ECONOMIA E GESTÃO

Mestrado em: Gestão de Sistemas de Informação

Motivações para implementação de um *Balanced Scorecard*: o caso da Rodoviária do Tejo

Andreia Filipa de Figueiredo Ribeiro

Orientação: Prof. Doutor Mário Maciel Caldeira

Júri:

Presidente: Prof. Doutor Mário Maciel Caldeira

Vogais: Prof. Doutor Pedro Teixeira Isaías

Prof^a Eng.^a Ana Maria Marques Ribeiro dos Santos Lucas

Janeiro/2009

Agradecimentos

De toda a dissertação, esta foi a página mais difícil de escrever. São poucas as linhas de que disponho para agradecer a todos os que me ajudaram durante este percurso. Foram dois anos duros, com milhares de quilómetros percorridos, pautados pela “negligência” à família que não me teve presencialmente, aos amigos que não apoiei, às tarefas que, no âmbito da empresa, gostaria de ter desenvolvido e protelei. Esta página marca um “fim”. Mas nem tudo foi sacrifício, pois durante este período aprendi coisas de escola e de vida, cresci, fiz mais amigos, e hoje, ao escrever o fim deste capítulo, tenho saudades.

Começo por agradecer ao meu mentor empresarial, como gosto de carinhosamente considerar o Engº Orlando Ferreira, pelo incentivo e apoio que sempre me confiou. Esta etapa não teria sido possível sem a sua ajuda. Agradeço também ao Engº Martinho Santos Costa, presidente da Rodoviária do Tejo, pela confiança e apoio concedidos.

A realização das entrevistas foi possível graças à disponibilidade e paciência dos membros do Conselho de Administração da Rodoviária do Tejo – Engº Orlando Ferreira e Drº Oswaldo Moreno – do Director Operacional de Leiria, o Drº Paulo Carvalho e da consultora externa da empresa no âmbito da qualidade, a Drª Fernanda Morais, hoje também uma boa amiga. Agradeço ainda ao Dr José Carlos Ranito, da empresa FWD Advise, pela entrevista que me concedeu, na qualidade de fornecedor de sistemas de informação.

A todos os colegas que me ajudaram, desde a paciência com que ouviram os meus desabafos até à logística deste processo (pesquisa de informação, fotocópias, encadernações, libertação da viatura de serviço), deixo um grande e carinhoso obrigado e, um pedido de desculpas pela turbulência que causei.

Ao Prof. Doutor Mário Caldeira, por me orientar durante a realização desta dissertação, por me despertar o gosto por leituras mais credíveis e, pela paciência e disponibilidade com que sempre me recebeu, o meu muito obrigado. A qualidade do trabalho que se segue é muito devida ao seu apoio.

Gostaria ainda de expressar o meu agradecimento a todos aqueles que, de uma forma ou de outra, facilitaram a execução deste trabalho.

Finalmente, aos meus Pais, Irmã e ao António. Vocês sabem porquê. Adoro-vos.

Resumo

O processo de tomada de decisão nas organizações, suportado unicamente em indicadores financeiros, tem sido amplamente reconhecido como deficiente. Nesse âmbito, surgiu um método que permite considerar três perspectivas adicionais à perspectiva financeira, nomeadamente *Clientes*, *Processos Internos de Negócio* e *Aprendizagem e Crescimento*. Este método – *Balanced Scorecard* – integra e alinha as várias perspectivas organizacionais, para permitir aos gestores a identificação das iniciativas a realizar para alcançar os objectivos estratégicos. No entanto, a implementação desta ferramenta mobiliza recursos humanos e financeiros, pelo que a gestão destes recursos apresenta alguns desafios. A questão que guia este trabalho – Que motivações para a implementação de um *Balanced Scorecard*? – foi abordada no contexto real de uma organização com fins lucrativos e, para o efeito, suportou-se no método de investigação *Action Research*. Do ponto de vista teórico, foi efectuada uma revisão bibliográfica sobre os métodos *Balanced Scorecard* e *Action Research*. Do ponto de vista prático, após a análise da informação recolhida em entrevistas e da realidade observada nos controlos de gestão, são propostos um mapa estratégico genérico e uma primeira versão de *Balanced Scorecard* para a organização em estudo.

Palavras-chave: *Balanced Scorecard*, Mapas Estratégicos, *Action Research*.

Abstract

The decision-making process in organizations, supported only on financial indicators, has been widely recognized as inadequate. In this context, there is a method to consider three additional perspectives beyond the financial perspective, which are Customers, Internal Processes and Learning and Growth. This method – Balanced Scorecard – integrates and aligns the various organizational perspectives to enable managers to identify the initiatives to be undertaken to achieve the strategic objectives. However, the implementation of this tool mobilizes human and financial resources, so the management of these resources presents some challenges. The question that guides this work - What are the motivations for the implementation of a Balanced Scorecard? - Was addressed in the context of a real profit-making organization and to this end, supported by research method Action Research. From the theoretical point of view, was made a literature review on the methods Balanced Scorecard and Action Research. Through a practical analysis of the information collected in interviews and in fact observed in the management documents, are proposed a generic strategic map and a first version of a Balanced Scorecard for the organization under study.

Keywords: *Balanced Scorecard, Strategy Maps, Action Research.*

Índice

1.	Introdução	7
2.	O Método do <i>Balanced Scorecard</i>	10
2.1	Processos de gestão	13
2.2	As actividades do <i>Balanced Scorecard</i>	15
2.2.1	<i>Comunicação e aculturação</i>	15
2.2.2	<i>Estabelecimento de metas</i>	16
2.2.3	<i>Recompensas e medidas de desempenho</i>	17
2.3	Os objectivos do <i>Balanced Scorecard</i>	17
2.4	A implementação de um <i>Balanced Scorecard</i>	19
2.4.1	<i>A construção do mapa estratégico</i>	23
2.4.2	<i>Recursos e contexto organizacionais</i>	26
2.5	Desafios envolvidos na implementação de um <i>Balanced Scorecard</i>	27
3.	Perspectiva Filosófica e Método de Investigação.....	32
3.1	Perspectiva filosófica	32
3.1.1	<i>O positivismo</i>	32
3.1.2	<i>O interpretativismo</i>	33
3.2	O método de investigação	34
3.2.1	<i>Estudo de casos</i>	34
3.2.2	<i>Action Research</i>	35
4.	O Caso da Rodoviária do Tejo.....	41
4.1	Apresentação da empresa e do seu contexto.....	41
4.2	Análise e discussão dos dados	42
4.2.1	<i>A necessidade de mudança</i>	43

4.2.2	Motivações para implementar um <i>Balanced Scorecard</i>	44
4.2.3	Análise do controlo de gestão.....	48
4.2.4	Discussão	49
4.3	Mapa estratégico e <i>Balanced Scorecard</i>	51
5.	Conclusões, Limitações e Investigação Futura.....	58
5.1	Conclusões	58
5.2	Limitações ao estudo e investigação futura	59
6.	Bibliografia	61

1. Introdução

Um trabalho de investigação deve incidir em áreas de interesse de quem o executa. Os meses necessários ao seu desenvolvimento são muito trabalhosos e, investigar algo no qual não se tem interesse é pouco motivante. Um outro factor, determinante na escolha do tema, é a acessibilidade aos dados para se realizar o trabalho e, por estes dois motivos, foi escolhido o estudo do tema *Balanced Scorecard* para realizar a presente dissertação. Este trabalho tem por objectivo responder à seguinte questão: “*Quais as motivações para a implementação de um Balanced Scorecard?*”. A resposta a esta questão está direccionada para a compreensão das razões que podem levar um gestor a decidir-se por uma ferramenta como o *Balanced Scorecard* – cuja implementação será sempre onerosa e complexa – para o suporte à tomada de decisões.

O processo de tomada de decisão nas organizações é centrado maioritariamente em indicadores financeiros (Kaplan e Norton, 1996), presentes em variados mapas e gráficos como, por exemplo, Controlos de Gestão ou de Orçamento (Kaplan e Norton, 2001). Desta forma, será sempre possível à organização saber a qualquer momento, qual o resultado líquido de um determinado mês, ou qual o valor acumulado de amortizações e provisões num dado período. Mas, e sobre o cliente? Conseguirão as organizações, de facto, avaliar como o cliente percepciona o serviço prestado? E o que realmente espera desse serviço? (Kaplan e Norton, 1992). Conseguirão também as organizações que se baseiam unicamente em rácios económicos, avaliar o estado das suas carteiras de clientes, com a mesma exactidão com que enunciam num Relatório e Contas até ao pormenor do cêntimo, o custo de uma determinada matéria-prima? Os indicadores financeiros possibilitam o controlo de consumos de recursos, o tempo de permanência dos colaboradores nos edifícios, mas no que respeita ao cliente, haverá a noção do número de telefonemas atendidos numa organização derivados de reclamações? E das reclamações recebidas, quantas não conformidades são abertas? E num futuro próximo, terão as mesmas organizações recursos humanos preparados, motivados e orientados a um mesmo objectivo comum? E terão ao dispor tecnologia eficiente para o efeito? (Kaplan e Norton, 2004b).

É nos pontos supracitados que a utilização do *Balanced Scorecard* vem completar as tradicionais medidas financeiras com critérios que medem o desempenho de três perspectivas adicionais, nomeadamente *Clientes*, *Processos Internos de Negócio* e

Aprendizagem e Crescimento (Banker *et al.*, 2004), prevenindo que sejam ignoradas dimensões críticas para a estratégia do negócio ou para o plano estratégico organizacional (Rosenbloom, 2007). O *Balanced Scorecard* não tem o objectivo de substituir as medidas de avaliação financeiras que vigorem até à data da sua implementação, mas propõe um complemento a estas medidas de avaliação (Kaplan e Norton, 1996; Smith, 2002). A utilização de medidas de avaliação não financeiras para medir o desempenho das organizações torna até mais visíveis as medidas financeiras existentes, ou seja, caso a organização tenha um bom desempenho ao nível dos indicadores operacionais, isso traduzir-se-á em dinheiro para a organização (Ittner e Larcker, 1998).

É com facilidade que qualquer organização emite uma declaração de missão e estratégia a médio ou longo prazo, mas no campo operacional, quando se trata de colocar em acção esse “compromisso” os gestores encontram algumas dificuldades, pois não sabem por onde, nem como começar e, caso o consigam, encontram também dificuldades em medir o que foi alcançado (Gumbus e Lussier, 2006). O *Balanced Scorecard* ajuda a resolver este problema através da interligação da missão e da estratégia, traduzindo esta última em objectivos e métricas operacionais (Kaplan e Norton, 2001).

A ausência de informação operacional, que permita a tomada de decisões sustentada e sustentável, num ambiente de incerteza dos mercados e, a eliminação do vazio que existe entre os campos estratégico e operacional, são apenas algumas motivações para a implementação de um *Balanced Scorecard*. Outras serão apontadas durante este trabalho, que irá incidir sobre a organização Rodoviária do Tejo, uma operadora de transporte público rodoviário de passageiros, onde o acesso aos dados para a realização deste trabalho está facilitado. Considera-se particularmente interessante a implementação de uma ferramenta de gestão estratégica, com toda a inovação de pensamento que ao conceito é inerente, numa organização que ainda hoje conserva os traços da gestão pública que vigorou até 1992.

Do ponto de vista teórico, existe uma revisão bibliográfica, que acompanha o desenvolvimento do presente trabalho, sobre o método do *Balanced Scorecard* e sobre alguns métodos de investigação, apesar de se verificar uma incidência maior no método escolhido. Do ponto de vista prático, foi efectuado um estudo interpretativo, baseado em entrevistas e na análise qualitativa, dos últimos três anos, dos mapas de controlo de gestão da organização em estudo. As entrevistas foram enquadradas em dois momentos,

um direccionado para a gestão de topo, onde foi efectuado o levantamento dos motivos que estão na origem da mudança na organização e, outro, direccionado a alguns elementos chave para a implementação de um *Balanced Scorecard* na organização, com o intuito de compreender as motivações para essa implementação. A análise qualitativa de mapas do controlo de gestão dos últimos três anos, foi realizada como forma de enquadrar e validar as entrevistas efectuadas. Finalmente, com base na informação recolhida e na realidade observada, foram esquematizadas as propostas de mapa estratégico genérico e de uma versão inicial de *Balanced Scorecard* para a organização em estudo.

2. O Método do *Balanced Scorecard*

O método do *Balanced Scorecard* é simultaneamente um programa de mudança estratégica (Kaplan e Norton, 2001), um sistema de medida, um sistema de gestão estratégica, uma ferramenta de comunicação (Malina e Selto, 2001; Niven, 2002: p.12), um sistema de compreensão de indicadores de desempenho alinhados estrategicamente (Decoene e Bruggeman, 2006) e um sistema de controlo (Malina e Selto, 2001).

Este método apareceu em 1992, resultado do trabalho de David Norton e Robert Kaplan (1992), mas só foi explicitado em 1996 (Kaplan e Norton, 1996). O seu aparecimento traduz a necessidade das organizações reflectirem estrategicamente, pois na década de 80 a preocupação centrava-se na produção e, na década de 90 assiste-se a uma mudança de enfoque – crítica para o negócio – direccionada para a qualidade dos produtos ou serviços. Desta forma, aparece a necessidade de colocar metas para medir os progressos do que é considerado crítico. No entanto, olhar apenas para um dos pólos pode ser desastroso para as organizações, pelo que deve haver um “balanceamento” entre o que é apurado do ponto de vista financeiro e, o que pode ser crítico para essa sustentabilidade financeira no futuro (Niven, 2002: p.6-11).

Kaplan e Norton (1996) consideram que a construção de muitos sistemas operacionais e de gestão é centrada em medidas e objectivos financeiros, o que sustenta uma fraca relação com o progresso da organização no que se refere ao cumprimento dos objectivos estratégicos a longo prazo. Para estes autores, a importância que muitas organizações depositam nas medidas de desempenho financeiro de curto prazo, cria uma lacuna entre o desenvolvimento de uma estratégia e a sua implementação. Ittner *et al.* (2003) e Kaplan (1994) adiantam ainda que os bons resultados financeiros de uma organização a curto prazo, se podem ficar a dever ao sacrifício da sua estabilidade no futuro. Um programa de implementação de *Balanced Scorecard* começa com o reconhecimento que não é um projecto de “métricas”, mas um projecto de mudança (Kaplan e Norton, 2001).

Desta forma, o *Balanced Scorecard* surge como uma ferramenta que permite aos gestores considerar outras realidades para além da perspectiva financeira, nomeadamente *clientes, processos internos de negócio e aprendizagem e crescimento*. A cada perspectiva está associada a resposta a uma questão (Kaplan e Norton, 1992):

- Cliente – “Como somos vistos pelos clientes?”;
- Financeira – “Como somos vistos pelos accionistas?”;
- Processos Internos de Negócio – “Em que é que temos de ser melhores?”;
- Aprendizagem e Crescimento – “Conseguiremos continuar a melhorar e a gerar valor?”.

A perspectiva *Cliente* pode ser medida, por exemplo, através do tratamento de inquéritos de satisfação efectuados a vários clientes, ou pela verificação de vendas repetidas (Decoene e Bruggeman, 2006; Ittner *et al.*, 2003; Niven, 2002: p.6-17). Pode existir outro conceito mensurável neste âmbito, nomeadamente a “medição da lealdade dos clientes” que, ao relacionar a qualidade dos produtos com o retorno financeiro, funciona como um importante indicador de competitividade, que complementa e confirma as medidas da perspectiva *Financeira* (Smith e Wright, 2004). Esta perspectiva tem a preocupação de remunerar o accionista pelo capital investido, pelo que aponta para o retorno financeiro pretendido no final do exercício. Torna-se necessário adaptar as medidas de desempenho aos tempos actuais e, as organizações utilizam actualmente, entre outros, o conceito de valor económico acrescentado (EVA) associado ao *Balanced Scorecard*, como instrumento de gestão complementar. Segundo este conceito se, no final do exercício económico, o lucro da organização não exceder o custo do capital, não foi gerado valor para o accionista (Ittner e Larcker, 1998; Jordan *et al.*, 2005: p.276-9; Niven, 2002: p.6).

Relativamente à perspectiva dos *Processos Internos de Negócio*, é medido o nível de desempenho da organização face às actividades que são críticas para o alcance dos objectivos das perspectivas cliente e financeira (Decoene e Bruggeman, 2006). Alguns exemplos de indicadores que ajudam a medir o desempenho desta perspectiva, poderão ser os tempos de produção ou o número de unidades produzidas com defeito (Niven, 2002: p.6-17). Finalmente, a perspectiva de *Aprendizagem e Crescimento*, enquanto garantia que no futuro a organização irá dispor de meios para sobreviver poderá ser, por exemplo, a formação adequada aos seus colaboradores ou o investimento em sistemas de informação (Decoene e Bruggeman, 2006; Niven, 2002: p.6-17).

A medição das várias perspectivas do *Balanced Scorecard* está assente em dois conceitos: indicadores *lag* e *lead*. Considera-se que os indicadores *lag* correspondem aos resultados de acções já tomadas, ou seja, ao passado. É disso exemplo o retorno financeiro de uma determinada operação. No entanto, o *Balanced Scorecard* necessita

de outras variáveis, que assinalem os resultados que se pretendem alcançar no futuro – os indicadores *lead* (Ittner e Larcker, 1998, 2003; Leung *et al.*, 2006; Niven, 2002: p.13-24).

Cada medida do *Balanced Scorecard* tem uma relação de causa e efeito entre os resultados desejados e, os processos que contribuem para a obtenção desses resultados (Othman, 2006; Niven, 2002: p.17-22). Não é suficiente declarar que se pretende ter qualidade superior, ou que o objectivo é alcançar uma determinada quota de mercado. Por si só, estas frases não revelam como o fazer. As relações de causa e efeito aparecem sob a forma de ciclos “se”, ou seja, se aumentar a produção poderei vender mais barato, se vender mais barato terei mais clientes, se tiver mais clientes terei mais lucro... (Niven, 2002: p.17-22). A utilização de *Balanced Scorecards* vem demonstrar que existem relacionamentos dinâmicos entre as várias perspectivas, pelo que não se aconselha a avaliação das perspectivas individualmente (Leung *et al.*, 2006).

O *Balanced Scorecard* proposto por Kaplan e Norton (1992) não tem o objectivo de ser rígido e autoritário na imposição de quatro perspectivas, pelo que nem todas as dimensões têm a obrigatoriedade de ser acauteladas – são propostas as quatro perspectivas já referidas, como adequadas para interligar as várias frentes que a organização não deve descurar – e, outras poderão ser adicionalmente utilizadas (Kaplan e Norton, 2006). De acordo com Niven (2002: p.13-4), o termo “perspectivas” é intencional, pois se em vez de nos referirmos a perspectivas, nos referíssemos a quadrantes do *Balanced Scorecard*, estaria implícito o número quatro, termo esse, impositivo. É disso exemplo um artigo de Gumbus e Lussier (2006), onde uma das perspectivas do *Balanced Scorecard* é referida como um quadrante. Independentemente do número de dimensões, o que é defendido na bibliografia consultada é que, para o controlo das organizações, os gestores não devem confiar apenas em indicadores financeiros aquando da tomada de decisões.

Segundo Kerr (2003), se o objectivo das organizações que operam no sector privado é a obtenção de resultados financeiros para remunerar o capital do accionista (perspectiva Financeira), para esse efeito, as organizações deverão saber gerir o relacionamento com os clientes (perspectiva Cliente), os processos internos do negócio (perspectiva Processos Internos de Negócio) e o conhecimento (perspectiva Aprendizagem e Crescimento). Originalmente, o *Balanced Scorecard* foi desenvolvido para organizações com fins lucrativos, mas tem sido adaptado com sucesso por entidades sem fins

lucrativos e do sector público (Niven, 2002: p.31). No entanto, uma entidade do sector público não ordena da forma supracitada as perspectivas pelas quais se gere – colocando a perspectiva Cliente em primeiro lugar e a perspectiva Financeira em último – e, pode ainda acrescentar outra perspectiva – a Missão – que quando aparece, ocupa o primeiro lugar da lista (Kerr, 2003). Rosenbloom (2007) considera que a utilização de *Balanced Scorecards*, por parte de organismos públicos, é devida à necessidade de se prestar atenção a alguns valores e preocupações. Após a Missão, seguem-se as perspectivas de gestão do relacionamento com os clientes, de gestão dos processos internos, do conhecimento e, finalmente, a perspectiva financeira (Kerr, 2003).

No caso das instituições relacionadas com serviços de saúde, a ordem das perspectivas pode ainda ser diferente. De acordo com Kocakülâh e Austill (2007), em primeiro lugar aparece a perspectiva Cliente – onde a instituição procura um reconhecimento do seu trabalho junto da comunidade que serve – seguida das perspectivas Financeira e, Aprendizagem e crescimento. A última perspectiva considerada consiste nos Processos Internos de Negócio. Para a realização deste trabalho, o estudo do método do *Balanced Scorecard* é orientado para as organizações que operam no sector privado, ou seja, organizações tipicamente com fins lucrativos, que colocam nos seus quadros *scorecard* a perspectiva financeira em primeiro lugar.

2.1 Processos de gestão

De acordo com Kaplan e Norton (1996), os decisores que utilizem o *Balanced Scorecard* passam a dispor de quatro processos de gestão que, separada ou conjuntamente, contribuem para ligar os objectivos de longo prazo com as acções de curto prazo, nomeadamente *tradução da visão, comunicação e ligação, planeamento do negócio e feedback e aprendizagem*.

Relativamente à *tradução da visão*, os autores referidos acima consideram que este processo auxilia os gestores a construírem um consenso em torno da visão e da estratégia da organização. O facto de uma determinada organização pretender, por exemplo, posicionar-se no mercado em que opera como líder, não diz por si só como fazê-lo na sua visão e estratégia, pelo que devem estar associados um conjunto de

objectivos e medidas, aprovadas por todos os gestores de topo, que descrevam as medidas para o sucesso.

No que respeita à *comunicação e ligação*, segundo Kaplan e Norton (1996), este é o processo que permite a comunicação da estratégia verticalmente e, a ligação aos objectivos departamentais e individuais. Numa perspectiva tradicional, os departamentos são avaliados pelo desempenho financeiro e, os incentivos individuais estão ligados a objectivos de curto prazo. O *Balanced Scorecard* proporciona uma compreensão da estratégia (definida a longo prazo) a todos os níveis a que os objectivos – quer de departamentos, quer de indivíduos – estejam alinhados com essa estratégia.

O processo de *planeamento do negócio* permite às organizações a integração dos seus planos de negócio e financeiro. Kaplan e Norton (1996) argumentam que este processo auxilia a integração de diversas iniciativas na organização, para possibilitar atingir os objectivos estratégicos, através da alocação de recursos e do estabelecimento de prioridades. Na integração dos planos de negócio e financeiro, os gestores continuam a realizar orçamentos para o desempenho financeiro a curto prazo, mas também introduzem objectivos, para esse período, para as perspectivas clientes, processos internos do negócio e, aprendizagem e crescimento. Após o processo de *planeamento do negócio*, os gestores deverão ter definido as metas para os objectivos de longo prazo que gostariam de alcançar nas quatro perspectivas e, deverão também ter identificado as iniciativas estratégicas requeridas.

Finalmente, o processo de *feedback e aprendizagem* traduz, de acordo com Kaplan e Norton (1996), o conhecimento estratégico, na medida em que não são apenas considerados os resultados financeiros obtidos, mas três perspectivas adicionais – clientes, processos internos de negócio e, aprendizagem e crescimento. Este processo proporciona aos decisores a possibilidade de saberem, em qualquer momento, se a estratégia formulada está a funcionar e, caso não esteja, o(s) motivo(s) pelo(s) qual(ais) não está.

Os processos mencionados acima – *tradução da visão, comunicação e ligação e, planeamento do negócio* – são considerados pelos autores supracitados como sendo vitais para a implementação da estratégia, mas não são suficientes num mundo imprevisível, pois o ambiente turbulento em que as organizações operam, está assente em estratégias complexas que, quando são desenvolvidas e implementadas, são consideradas válidas, mas por força da mudança da envolvente do negócio podem

tornar-se obsoletas. O *Balanced Scorecard*, ao adicionar as três perspectivas referidas acima, fornece elementos essenciais ao último processo de gestão referido – *feedback e aprendizagem*.

A aprendizagem pode ser considerada estratégica, na medida em que articula a visão partilhada pela organização, através da definição e da clarificação em linguagem operacional, dos resultados que a organização está a tentar alcançar. O *Balanced Scorecard* comunica um modelo holístico (Kaplan e Norton, 2001), que interliga os esforços e resultados individuais com os objectivos das unidades de negócio. No entanto, o *Balanced Scorecard* suporta também o *feedback* de um sistema estratégico, onde uma estratégia de negócio pode ser vista como um conjunto de hipóteses sobre relações de causa e efeito e, este sistema estratégico de *feedback* deverá ser capaz de testar, validar e modificar as hipóteses envolvidas na estratégia das unidades de negócio. Estes autores acrescentam ainda que o *Balanced Scorecard* facilita a revisão da estratégia, o que contribui para a aprendizagem estratégica, pois a especificação das relações de causalidade entre os indicadores de desempenho e os objectivos, permite que as reuniões de controlo realizadas nas organizações periodicamente sirvam, não só para discutir indicadores financeiros, mas também para avaliar a validade da estratégia da unidade de negócio e a qualidade da sua execução.

2.2 As actividades do *Balanced Scorecard*

O *Balanced Scorecard* assinala para todos os colaboradores, accionistas e clientes o que a organização está a tentar alcançar. Para este efeito, no alinhamento dos desempenhos individuais dos colaboradores com a estratégia corporativa, o *Balanced Scorecard* realiza três actividades, nomeadamente: *comunicação e aculturação*; *estabelecimento de metas*, e; *recompensas e medidas de desempenho* (Kaplan e Norton, 1996).

2.2.1 *Comunicação e aculturação*

A implementação de uma estratégia começa com a educação daqueles que a executarão. Apesar de, segundo Kaplan e Norton (1996), existirem algumas organizações que não

divulgam a sua estratégia, muitos gestores acreditam que esta deve ser disseminada do topo para a base. A comunicação de um *Balanced Scorecard* promove um compromisso e uma responsabilização com a estratégia a longo prazo.

De acordo com Malina e Selto (2001), os gestores que sustentam lacunas no processo de comunicação podem gerar desconfiança e, levar os colaboradores a desenvolver atitudes resistentes à mudança. Estes autores consideram que a comunicação organizacional eficaz deve estar assente em três vectores: em mensagens válidas (no sentido da credibilidade, da compreensão e da verdade); no suporte da cultura organizacional existente ou em mudança, e; na partilha de conhecimento (quer seja através do diálogo, quer seja através da participação).

A partilha de conhecimento, também pode ser aplicada aos resultados obtidos através do *Balanced Scorecard* e, ao ser efectuada, gera a possibilidade de toda a estrutura da organização reflectir sobre os imprevistos ocorridos e propor modificações, se necessário. Assim, um *Balanced Scorecard* bem construído, descreve claramente o que se pretende alcançar e, descreve também os objectivos ao nível do desempenho para atingir a estratégia (Niven, 2002: p. 20-1).

2.2.2 Estabelecimento de metas

Para Kaplan e Norton (1996), a consciência das metas corporativas não é suficiente por si só, no que respeita à mudança de atitudes na organização. Estes autores argumentam que há que traduzir os objectivos e medidas estratégicos de alto nível, em objectivos e medidas para unidades operacionais e indivíduos.

Malina e Selto (2001) defendem que as medidas que se estabelecem deverão ser exactas, objectivas e observáveis. De outra forma, podem ser manipuladas e muito dificilmente reflectirão o desempenho da organização, ou podem até comprometer esse mesmo desempenho. Porém, estas medidas deverão ser ponderadas, pelo que um grande número de medidas pode causar o efeito oposto, ou seja, o gestor poderá ter dificuldade em decidir quais os indicadores que deve ter em conta, o que pode levar à dispersão de energias e à redução da eficácia do sistema (Ittner e Larcker, 1998).

2.2.3 Recompensas e medidas de desempenho

Quando os objectivos são atingidos pelos colaboradores, o que se verifica pelo cumprimento das métricas propostas no *scorecard*, poderá haver lugar a uma recompensa individual, o que por sua vez estimula os colaboradores a atingirem os próximos objectivos de curto prazo. No entanto, Kaplan e Norton (1996) consideram que este cenário é atractivo, mas poderá acarretar riscos, na medida em que, por exemplo, as organizações poderão não saber quais as métricas certas a avaliar no *scorecard*, ou podem não conseguir inferir sobre a credibilidade e validade dos dados para as métricas seleccionadas.

Para os autores referidos acima, é claro que o *Balanced Scorecard* desempenha um papel de determinação de recompensas. É precisamente no que esse papel deverá ser que reside a dúvida, que estes autores acreditam que se clarificará, à medida que mais organizações experimentem ligar recompensas às métricas do *scorecard*.

2.3 Os objectivos do *Balanced Scorecard*

Quando uma organização efectua uma revisão estratégica, a missão é uma declaração que deve ser clara não só para a gestão de topo, mas para todos os colaboradores. Se a organização conseguir responder às questões formuladas nos próximos parágrafos, identificará, dessa forma, a informação de desempenho que necessita. As primeiras questões remetem para a finalidade da existência da organização, sobre as acções realizadas para gerar valor para o accionista – no caso de uma organização do sector privado – e, de que forma cada função ou serviço permite ir ao encontro da missão estabelecida (Kerr, 2003).

No que respeita aos clientes, para que uma organização compreenda o seu público-alvo e o que é esperado da organização, deverá questionar-se sobre “Quem são os clientes?” (Niven, 2002: p.31), ou como Kim e Mauborgne (2005: p.85-8) consideram – os compradores. Os compradores podem ser diferentes dos utilizadores. É ainda possível existir um terceiro elemento – os influenciadores – que podem não ser compradores nem utilizadores, mas têm impacto na propensão para a compra. Uma forma de se

procurar alternativas ao mercado existente pode passar por transferir a atenção, dos influenciadores para os utilizadores.

A organização deverá ainda questionar-se, no sentido de compreender a forma como se estabelecem e mantêm relacionamentos entre a organização e os clientes, sobre o que estes valorizam nos produtos ou serviços que procuram e, sobre o que a organização pode fazer para contribuir para a satisfação desses clientes (Kerr, 2003). Quando é feita uma análise à concorrência, esta por vezes surge não só entre organizações que comercializam os mesmos produtos ou serviços, mas também com as organizações que comercializam produtos ou serviços alternativos. Kim e Mauborgne (2005: p.71-91) argumentam que, em termos de finalidade, um produto substituto ou alternativo é equivalente. No entanto, os produtos alternativos têm diferentes formas ou funções. É no estudo das opções alternativas, que estes autores acreditam que reside a base da diferenciação e o valor por descobrir.

No que respeita à gestão do negócio e à forma como os colaboradores desempenham as suas tarefas, a organização deverá também conseguir resposta para as seguintes questões (Kerr, 2003):

- Que sistemas ou processos são críticos para alcançar a missão?
- Em que processos internos temos de ser melhores, para promover a qualidade e os relacionamentos positivos com os nossos clientes?
- Que processos de negócio geram valor para os nossos clientes e accionistas?
- Que processos têm mais impacto na satisfação dos clientes e no alcance da missão?
- Os nossos colaboradores têm competências e conhecimentos adequados para alcançar as nossas metas?
- O que devemos fazer para desenvolver as competências e motivação dos nossos colaboradores, para que continuem a gerar valor para os clientes?
- Quais são os objectivos financeiros a longo prazo? Quais são as metas importantes no curto prazo que temos de realizar, para alcançar os nossos objectivos a longo prazo e a nossa missão?
- Como vamos alocar o nosso orçamento para tornar possível o alcance das nossas metas e da nossa visão?

De acordo com Kaplan e Norton (1996), as organizações utilizam o método do *Balanced Scorecard* para clarificar, actualizar e comunicar a estratégia através da organização. A utilização deste método permite também o alinhamento das metas de indivíduos e departamentos com a estratégia organizacional e, a ligação dos objectivos estratégicos a visões de longo prazo e a planos de orçamento anuais. Finalmente, apontam-se ainda como utilizações do método, a identificação e alinhamento de iniciativas estratégicas e, a realização periódica e sistemática de revisões estratégicas para aprendizagem e melhoria da estratégia.

O *Balanced Scorecard* facilita o alinhamento da gestão dos processos e recruta todos os colaboradores da organização para a implementação da estratégia a longo prazo, o que de acordo com os autores referidos acima, torna menos provável o desperdício de energia. Estes autores acreditam que sem um *Balanced Scorecard*, muitas organizações terão dificuldade em encontrar uma consistência similar da visão e da acção à medida que ocorrem alterações nas estratégias e processos. O *Balanced Scorecard* propõe assim, uma *framework* para a gestão da implementação de uma estratégia que poderá ser alterada a qualquer momento, para responder às mudanças dos mercados e dos ambientes tecnológicos. Cumprir à gestão de topo reconhecer que estratégias devem evoluir para fazer face às mudanças no mercado em que as organizações operam (Kaplan e Norton, 2001).

Caso o *Balanced Scorecard* articule correctamente o conhecimento organizacional e a estratégia, a organização obterá vantagens competitivas no mercado em que opera o que, de acordo com Malina e Selto (2001), só acontece enquanto as organizações que operam nesse mercado não dominarem igualmente o método do *Balanced Scorecard*. Para Kaplan e Norton (2006), as organizações utilizam também o *Balanced Scorecard*, como oportunidade para aprender e adaptar as suas estratégias, com o intuito de evoluírem em conhecimento e financeiramente e, para estarem receptivas a novas ideias que surjam dentro da organização.

2.4 A implementação de um *Balanced Scorecard*

Apesar de haver uma vasta divulgação do conceito *Balanced Scorecard*, não existe um método *standard* para a sua implementação (Leung *et al.*, 2006). No entanto, uma

adequada implementação de *Balanced Scorecard* deriva de uma visão partilhada da estratégia por todos os colaboradores da organização, visão essa traduzida em objectivos, medidas, metas e iniciativas para cada perspectiva do *Balanced Scorecard* (Jordan *et al.*, 2005: p.283-4; Niven, 2002). Esta estratégia descreve a forma como a organização tenciona gerar valor para os accionistas, clientes e sociedade em geral (Kaplan e Norton, 2004b). Assim, o *Balanced Scorecard* começa com a questão inicial: “o que é a estratégia?” (Kocakülâh e Austill, 2007).

Como resposta a esta questão utiliza-se o mapa estratégico, que é “uma arquitectura lógica e compreensível para descrever a estratégia” (Kaplan e Norton, 2001). O mapa estratégico para o *Balanced Scorecard* define claramente a premissa estratégica e ajuda a transformar aspectos intangíveis, em resultados tangíveis para os clientes e para a área financeira. Por definir a estratégia desta forma, as organizações podem estabelecer uma direcção compreendida por todos os departamentos e colaboradores (Kocakülâh e Austill, 2007).

A definição da estratégia tem por base os conhecimentos objectivo e tático (este último mais difícil de colocar em manuais ou livros, pois advém da experiência) e, é na articulação destes dois tipos de conhecimento (que se consegue através de um eficaz sistema de comunicação), que reside a base da estratégia (Malina e Selto, 2001). No entanto, a definição de estratégia pode ser limitativa pois começa com a descrição das condições da indústria e da posição que a organização ocupa nessa indústria. Após esta descrição, seguem-se as metas relacionadas com a manutenção ou criação de quotas de mercado e, com a redução de custos operacionais. Os gestores têm de definir nesta altura objectivos para alcançar as estratégias e, suportam-se para o efeito das informações, normalmente numéricas, emanadas pelos diversos departamentos (Kim e Mauborgne, 2005: p.109-10). Existem quatro grupos de questões relacionadas com o conteúdo de uma estratégia específica, nomeadamente: as linhas gerais dominantes da organização; os principais objectivos da estratégia; a fonte da estratégia, e; em que medida a estratégia antecipa os meios da implementação (Pettigrew *et al.*, 1989).

Durante as sessões anuais de planeamento estratégico, os executivos reúnem-se para determinar os objectivos e as estratégias para os anos vindouros. A estratégia resultante dá início a metas e táticas de negócio a curto prazo e, de acordo com isso, as unidades de negócio desenvolvem os seus planos operacionais para o ano (Huang e Hu, 2007). O alinhamento entre os objectivos das várias áreas de negócio com a estratégia da

organização, torna os dirigentes destas áreas de negócio mais conscientes da importância das suas tarefas. Este alinhamento propicia ainda uma maior possibilidade de delegação e responsabilização nestes dirigentes (Decoene e Bruggeman, 2006).

De acordo com um estudo de Kerr (2003), para alcançar as metas definidas é necessário realizar algumas tarefas, nomeadamente tornar o conhecimento mais transparente e, eliminar redundâncias nos processos para reduzir os custos, pelo que, para a implementação das metas definidas propõe a consecução dos seguintes passos:

- Preparar um plano estratégico (ou esquema de acção);
- Identificar os objectivos críticos do negócio para cada perspectiva do *Balanced Scorecard* e, ligar cada um às metas do plano estratégico. Nomear para cada objectivo um responsável pela sua execução (conceito de *owner*). Normalmente, este responsável é um membro da equipa de gestão;
- Desenvolver um número limitado de medidas – ciclo de vida, qualidade ou volume, por exemplo – para avaliar o progresso face aos objectivos;
- Colocar metas quantificáveis (alvos ou orçamentos) – um exemplo de meta quantificável pode ser “reduzir os custos fixos de pessoal em 5% até ao final do ano”;
- Analisar e discutir a informação pelo menos uma vez mensalmente – é onde “medir” se torna “gerir”, pois através de reuniões regulares, os responsáveis pelos objectivos podem explicar por que motivos se obtiveram aqueles resultados e, no caso de não serem os desejados, podem sugerir o que fazer para que num futuro próximo se alcancem.

De acordo com Kaplan e Norton (2001), uma organização orientada para o alcance da estratégia deverá traduzir a estratégia em termos operacionais, alinhar a organização com a estratégia, fazer da estratégia a função de cada colaborador e um processo contínuo e, deverá também mobilizar a gestão de topo para a mudança.

Do ponto de vista da “tradução da estratégia em termos operacionais”, os autores supracitados consideram que a organização deverá especificar detalhadamente os elementos críticos para a estratégia, que devem ser acautelados, quer no mapa estratégico, quer no *Balanced Scorecard*. Esta tradução cria um ponto de referência, compreensível e comum a todas as áreas organizacionais e colaboradores. No que se refere ao “alinhamento da organização com a estratégia”, dada a especificidade e

variedade de departamentos e áreas que compõem a organização (departamentos de marketing, vendas, produção, manutenção, financeiro, etc.), torna-se importante não dispersar energia e, consolidar as estratégias individuais em torno da estratégia da organização. Para além do alinhamento das unidades de negócio, os autores referidos acima consideram que, as organizações direccionadas para a estratégia, além de alinharem as suas funções de apoio, devem partilhar os recursos entre si, como por exemplo, informação (tecnológica ou financeira) e recursos humanos (recursos intangíveis).

No que respeita “fazer da estratégia a função de cada colaborador”, Kaplan e Norton (2001) argumentam que, todos os colaboradores devem estar a par da estratégia da organização, conduzindo diariamente as suas funções para alcançar essa estratégia (corresponde a uma das actividades do *Balanced Scorecard*: Comunicação e aculturação, referida acima). O processo de “fazer da estratégia um processo contínuo” remete para o combate ao hábito de realizar reuniões anualmente, sem haver lugar a uma discussão dos planos estratégicos regularmente. Desta forma, os autores supracitados acreditam que a estratégia pode ser revista, sem ter de se esperar por resultados menos positivos a médio prazo. De acordo com Wagner (2004), a manutenção da estratégia requer um processo de planeamento que tenha em conta as iniciativas e a estratégia actuais, que darão origem a uma nova estratégia, tendo em consideração o histórico das opções consideradas.

Enquanto os últimos parágrafos se centram no método *Balanced Scorecard* propriamente dito, a “mobilização da gestão de topo para a mudança” acaba por ser a questão mais importante para alcançar a estratégia, pois sem se mobilizar a liderança para a mudança, é difícil ter uma organização orientada para a estratégia, na medida em que o apoio da gestão de topo é fulcral para que a organização evolua efectivamente (Kaplan e Norton, 2001).

Sem uma descrição clara da estratégia, os gestores não a conseguirão comunicar facilmente entre os seus pares e, para os seus colaboradores. Sem um conhecimento partilhado da estratégia, os gestores não irão conquistar um alinhamento em torno dessa mesma estratégia. E, sem alinhamento, os gestores não conseguirão implementar novas estratégias para fazer face a um ambiente global de competição, onde o cliente tem sempre razão, onde existe desregulamentação, tecnologia e vantagens competitivas

derivadas dos recursos intangíveis, maioritariamente recursos humanos e de informação (Kaplan e Norton, 2004b).

O processo de construir um *Balanced Scorecard*, nomeadamente na clarificação dos objectivos estratégicos e na identificação de factores críticos, cria também uma *framework* para a gestão dos vários programas de mudança das organizações (Kaplan e Norton, 1996). Para estes autores, uma vez que a estratégia esteja definida e as metas identificadas, o *Balanced Scorecard* influenciará os gestores a reformular ou a melhorar os processos mais críticos para o sucesso da estratégia da organização. É desta forma que o *Balanced Scorecard* liga e alinha a acção com a estratégia. O passo final na ligação da estratégia à acção consiste no estabelecimento de metas de curto prazo específicas (*milestones*) para as medidas do *Balanced Scorecard*.

Para colocar um *Balanced Scorecard* em funcionamento, as organizações deverão articular metas para os factores tempo, qualidade, desempenho e serviço. Segue-se a tradução das metas em indicadores específicos (Kaplan e Norton, 1992). É na escolha desses indicadores que, segundo Ittner e Larcker (1998) está o desafio crítico, pois estes indicadores são responsáveis pela avaliação dos resultados organizacionais e individuais.

2.4.1 A construção do mapa estratégico

Para a construção do mapa estratégico de uma organização, existem cinco princípios básicos (Kaplan e Norton, 2004b), nomeadamente: a estratégia como equilíbrio entre forças contraditórias e baseada no valor para o cliente através da diferenciação; o valor gerado através dos processos de negócio; a estratégia como uma composição de temas simultâneos e complementares, e; o alinhamento estratégico que determina o valor dos recursos intangíveis.

O princípio da “estratégia como equilíbrio entre forças contraditórias”, traduz que o investimento nos recursos intangíveis para o crescimento a longo prazo normalmente conflitua com a redução de custos a curto prazo no âmbito do desempenho financeiro (Kaplan, 1994; Kaplan e Norton, 2004b). Smith (2002) aponta uma outra questão que requer equilíbrio no que respeita à satisfação dos clientes como, por exemplo, uma

organização que promove uma política de vendas agressiva pode, a curto prazo, aumentar os lucros, mas sacrificar a retenção do cliente. Também o inverso é possível, ou seja, a aplicação de descontos, que vão diminuir as margens obtidas a curto prazo, mas são potenciadores de gerar vendas repetidas no futuro.

No que respeita ao princípio da “estratégia baseada no valor para o cliente através da diferenciação”, a satisfação dos clientes constitui uma fonte de criação de valor sustentável (Kim e Mauborgne, 2005: p.19-33). A estratégia requer uma clara articulação com os segmentos alvo de clientes e, com a premissa de diferenciação necessária a atrair e reter esses clientes alvo (Kaplan e Norton, 2004b).

Relativamente ao princípio do “valor gerado através dos processos internos do negócio”, na óptica de Kaplan e Norton (2004b), as perspectivas financeira e cliente no mapa estratégico e *Balanced Scorecard*, descrevem os resultados que a organização tenciona alcançar (crescimento, maior quota de mercado, retorno ao accionista do capital investido, redução dos custos operacionais, etc.). Os processos nas perspectivas interna e aprendizagem e crescimento conduzem a estratégia, na medida em que descrevem como é que a organização irá implementar essa estratégia em si. Processos internos alinhados e eficientes determinam como se gera e retém valor. Os processos internos de negócio podem ser divididos em quatro grupos: *gestão de operações* (produção e entrega dos produtos e serviços aos clientes); *gestão de clientes* (estabelecer e gerir relacionamentos com os clientes); *innovar* (desenvolver novos produtos, serviços, processos e relacionamentos), e; *regulamentação e sociedade* (ir ao encontro ou mesmo exceder as expectativas regulamentares e sociais, para a construção de comunidades mais fortes). Estes grupos podem ainda ser subdivididos. Cumpre ao gestor identificar quais os processos críticos, importantes para a criação de valor diferenciado para os clientes.

O quarto princípio base na construção do mapa estratégico é, de acordo com os autores supracitados, “a estratégia como uma composição de temas simultâneos e complementares”. Este princípio sustenta que cada grupo dos processos internos do negócio gera benefícios em fases específicas e distintas. As melhorias implementadas nos processos internos normalmente apresentam reduções de custos a curto prazo e melhorias de qualidade. Os benefícios do estabelecimento de um relacionamento com um cliente começam a ser visíveis entre seis meses a um ano após a melhoria inicial no processo de “gestão de clientes”. Os processos de inovação demoram ainda mais tempo

a produzir ganhos resultantes dos clientes e das margens de comercialização e, os benefícios decorrentes dos processos regulamentares e sociais podem ocorrer ainda mais tarde, na medida em que as organizações evitam litígios com clientes, que do ponto de vista da reputação são negativos. As estratégias devem ser equilibradas, incorporando pelo menos um ponto estratégico para cada grupo dos processos internos de negócio. Ao incluírem estes pontos estratégicos em cada grupo, as organizações podem tomar conhecimento dos benefícios que podem ocorrer em cada momento, geradores de crescimento e valor para o accionista.

O último princípio para a construção do mapa estratégico proposto por Kaplan e Norton (2004b), “o alinhamento estratégico que determina o valor dos recursos intangíveis”, tem por base a quarta perspectiva do *Balanced Scorecard* – aprendizagem e crescimento – onde é descrito o papel dos recursos intangíveis na estratégia. Estes recursos podem ser divididos em três categorias: *recursos humanos* (competências estratégicas – conhecimentos, competências e *know-how* no desempenho de tarefas necessárias à estratégia); *informação* (informação estratégica – a disponibilidade dos sistemas de informação e das aplicações para suportar a estratégia nomeadamente, bases de dados, redes e infra-estruturas tecnológicas), e; *valores ou recursos organizacionais* (cultura, liderança, foco no cliente, alinhamento e trabalho em equipa). Kaplan e Norton (2004c) apelidam também estes três recursos intangíveis de “capital” – humano, informacional e organizacional.

As organizações constroem os seus mapas estratégicos do topo para a base, começando com os seus objectivos financeiros de longo prazo e determinando depois, o valor proposto que decorrerá especificamente desses objectivos, identificando os processos mais críticos para criar e entregar esse valor. Determinam, por último, as quantidades necessárias de recursos humanos, de informação e organizacionais requeridos pelos processos (Kaplan e Norton, 2004a). Estes capitais, ou recursos intangíveis, são essenciais à implementação de qualquer estratégia (Kaplan e Norton, 2004a, 2004b, 2004c) e, são ligados à estratégia e desempenho da organização através do mapa estratégico. De acordo com estes autores, os recursos intangíveis influenciam o desempenho da organização, através do acto de colocar os processos mais críticos a gerar valor para os clientes e accionistas.

2.4.2 Recursos e contexto organizacionais

De acordo com Kaplan e Norton (2004a, 2004b), os recursos ou valores organizacionais, do ponto de vista da *cultura*, referem-se à consciencialização de uma visão e missão partilhadas e, dos valores necessários à execução da estratégia. Estes autores consideram que a cultura é a dimensão dos recursos organizacionais mais complexa e difícil de compreender e descrever, porque abarca um conjunto maior de comportamento territorial do que as restantes dimensões. Os gestores acreditam que as mudanças na estratégia requerem que os colaboradores desenvolvam novas atitudes e novos comportamentos, ou seja, é esperado que os colaboradores alterem a sua cultura organizacional. Uma forma de avaliar esta dimensão consiste frequentemente em efectuar questionários aos colaboradores (Kaplan e Norton, 2004a).

O recurso organizacional *liderança* remete para líderes competentes e capazes de mobilizar as organizações, de acordo com a estratégia (Kaplan e Norton, 2004b). Se as organizações alterarem as suas estratégias, os colaboradores terão de executar as mesmas tarefas de forma diferente. Cumpre aos gestores (a todos os níveis hierárquicos), auxiliar os colaboradores a identificar e compreender as mudanças necessárias, motivando e orientando os colaboradores para novas formas de trabalhar (Kaplan e Norton, 2004a).

Relativamente ao recurso organizacional *foco no cliente*, este recurso passa pelo desenvolvimento da preocupação acerca das necessidades actuais e futuras dos clientes, através da pressão para o trabalho em equipa e, do estabelecimento de uma comunicação aberta e franca, ou seja, não ficam itens por referir e os gestores não se “esquecem” de transmitir informação necessária (Kaplan e Norton, 2004a). Estes autores consideram ainda o recurso organizacional *trabalho em equipa e partilha de conhecimento*, como um incentivo à documentação das ideias e de formas de realizar as tarefas. Para que a partilha de informação tenha utilidade, deverá ser alinhada com as prioridades do mapa estratégico. Para Kaplan e Norton (2004b), o nível de alinhamento entre os colaboradores representa a conjugação de objectivos e incentivos com a estratégia da organização a todos os níveis, e o trabalho em equipa representa a partilha do conhecimento e, os agentes activos da organização com potencial estratégico.

No que respeita ao contexto organizacional no qual qualquer mudança estratégica pode ocorrer, podemos falar de dois níveis – interno e externo. O contexto interno consiste no

conjunto formado pela estrutura (hierárquica, interações de indivíduos), pela cultura e pela política da organização. A cultura de uma organização consiste nas crenças, nas percepções dos indivíduos, nas normas, e nas atitudes dos indivíduos, justificadas pela interiorização da realidade da organização. A política de uma organização relaciona a distribuição interna do poder com a pluralidade dos competidores envolvidos. Cada um dos níveis tem uma relação directa ou indirecta nos desempenhos competitivos, pela forma como moldam a estratégia das organizações, quer do seu modo de criação, quer do modo de execução. O contexto exterior dos processos estratégicos, aproxima-se das abordagens à escala nacional de desempenho competitivo e, pode ser ainda dividido em quatro áreas – económica, empresarial, política e, social (Pettigrew *et al.*, 1989).

2.5 Desafios envolvidos na implementação de um *Balanced Scorecard*

Um método como o *Balanced Scorecard* poderá ser estrategicamente útil, na medida em que liga vários indicadores de desempenho aquando da realização de processos ou actividades de gestão das organizações. Contudo, o sucesso deste método é determinado pelo conhecimento dos relacionamentos entre os indicadores e, sobre a forma como estes relacionamentos endereçam metas de longo prazo (Patel *et al.*, 2006). Por outras palavras, os gestores devem compreender a ligação entre os vários indicadores de desempenho e a estratégia das unidades de negócio, sob pena de não beneficiarem em pleno da implementação do *Balanced Scorecard* (Banker *et al.*, 2004).

Na perspectiva de Lipe e Salterio (2000), cada unidade de negócio define as suas métricas, que devem reflectir os objectivos e a estratégia, quer da unidade quer da organização. Por este motivo, enquanto algumas destas métricas são comuns às várias unidades de negócio, outras são específicas da unidade. Se, por um lado, os gestores de topo avaliam as unidades de negócio pelas métricas transversais à organização, pois não detêm o conhecimento específico para avaliar as métricas que dizem respeito apenas à unidade de negócio, por outro, a implementação de um *Balanced Scorecard* pode ser desvirtuada, se as métricas referentes às unidades de negócio não forem analisadas. Afinal, são estas métricas que definem a estratégia da unidade de negócio. De acordo com os autores referidos acima, as métricas específicas das unidades de negócio tendem a ser ignoradas, em detrimento das métricas transversais à organização. E este facto é considerado como uma dificuldade na implementação de um *Balanced Scorecard*.

Segundo Kaplan (1994), podem existir dois problemas aquando do planeamento de um projecto de *Balanced Scorecard*. Por um lado, a implementação de medidas genéricas (*one size fits all*) acaba por não relacionar a estratégia da organização ou a estratégia da unidade de negócio. Por outro lado, o ónus do desenvolvimento das medidas é do responsável pela área onde essas medidas serão implementadas, pelo que este não se deve demitir nem ser substituído nessa tarefa.

Apesar do *Balanced Scorecard* promover um enfoque em medidas não financeiras, de acordo com um inquérito realizado em 1996 pela consultora *Towers Perrin*, publicado num artigo de Ittner e Larcker (1998), 56% das medidas desenvolvidas nos *Balanced Scorecards* são financeiras. A segunda perspectiva com uma maior enfoque é a perspectiva Cliente, com 19%. Apenas 5% das medidas colocadas nos *Balanced Scorecards*, de acordo com este estudo, são destinadas à preparação da sobrevivência futura da organização, ou seja, a perspectiva de Aprendizagem e Crescimento. Ittner *et al.* (2003) consideram ainda, a existência de poucos estudos no âmbito da psicologia de desempenho, sobre o peso que ambos os tipos de medidas – financeiras e não financeiras – deverão ter no que respeita ao estabelecimento de recompensas, pelo que, estudos experimentais relativos aos efeitos nos resultados, colocam um peso superior em medidas orientadas para os resultados, em detrimento de medidas internas e não financeiras.

Do ponto de vista da avaliação dos resultados, verifica-se que os colaboradores ficam orgulhosos pela obtenção das metas propostas, ao passo que, quando as medidas dos seus desempenhos são descartadas e substituídas todos os anos, pode ser passada a mensagem de que as conquistas dos anos anteriores não são vistas como importantes (Huang e Hu, 2007). Estas medidas, se não forem exactas, objectivas e observáveis – facilitam que os gestores as manipulem – podem também gerar desmotivação e desconfiança no sistema que se está a implementar (Malina e Selto, 2001; Smith, 2002). No entanto, quando os objectivos a atingir são muito ambiciosos, os colaboradores podem apresentar menos motivação para o seu cumprimento e isso pode levar, consequentemente, à falha do sistema de avaliação (Kerr, 2003). Para evitar esta falha, os gestores deverão identificar quais os postos de trabalho que têm um impacto relevante na estratégia e, que interferem na execução do plano estratégico definido (Kaplan e Norton, 2004a).

Quando os colaboradores não compreendem a estratégia da organização, tendem a acomodar-se ao que lhes é exigido, sem se questionarem. Esta atitude leva os colaboradores a acreditar que a melhor forma de realizar determinada tarefa, é a que a organização sempre adoptou. Esta é a atitude que Niven (2002: p.10) justifica para a mudança lenta na cultura das organizações e, que pode ser vista como uma barreira à implementação de um *Balanced Scorecard*. De acordo com Kim e Mauborgne (2005: p.110), os colaboradores mais distantes da gestão de topo não sabem qual é a estratégia da organização.

Além da incompreensão e desconhecimento da estratégia, podem ainda existir contradições estratégicas na organização que, de acordo com os autores referidos acima, apesar de reflectirem algumas iniciativas estratégicas, falham depois em alguns pontos da sua implementação. É disso exemplo a implementação de um *site*, pensado estrategicamente, mas que permanece incompleto justamente naquilo que os clientes mais procuram ou valorizam. Este é o reflexo de estratégias não alinhadas com todos os departamentos, ou não alinhadas com os departamentos chave para a sua implementação.

Para além destes aspectos, a questão da ligação de recompensas a medidas de desempenho (uma das actividades do *Balanced Scorecard* referida no início deste capítulo), deverá ser acautelada, na medida em que as organizações poderão não saber quais as métricas certas a avaliar no *Balanced Scorecard*, ou podem não conseguir inferir sobre a credibilidade e validade dos dados para as métricas seleccionadas (Kaplan e Norton, 1996). Pode até surgir algum favoritismo, protegido pelas medidas de desempenho subjectivas, o que por sua vez pode levar à utilização de medidas de desempenho mais objectivas e quantitativas em detrimento das medidas qualitativas (Ittner *et al.*, 2003).

Aquando da implementação de um *Balanced Scorecard*, aconselha-se o seguimento de algumas regras básicas, nomeadamente que as métricas devem estar ligadas aos objectivos e à estratégia da organização e, que todos os colaboradores da organização, desde a gestão de topo até à linha da frente, devem participar no desenvolvimento e recolha de medidas de desempenho. Existe também o pressuposto que, os colaboradores devem compreender a razão de ser das medidas de desempenho, antes de serem responsabilizados por essas medidas, o que pela mesma ordem de ideias, leva a que os colaboradores só devam ser responsabilizados por aquilo que conseguem controlar.

Finalmente, a gestão de topo deve proporcionar incentivos aos seus colaboradores (quer sejam monetários, dias de férias ou uma promoção) para que estes, além de apoiar o novo sistema de recolha das medidas, também o mantenham e melhorem (Kerr, 2003).

De acordo com Kim e Mauborgne (2005: p.19-33), as organizações agrupam-se do ponto de vista estratégico em dois tipos – as que operam em *oceanos vermelhos* (mercados já existentes e conhecidos) e as que operam nos *oceanos azuis* (novos mercados por criar). Para estes autores, o conceito de *inovação com valor*, permite a uma organização navegar em “oceanos azuis” e tem por base o alinhamento de três variáveis – a utilidade, o preço e o custo. É esta a base, segundo os autores supracitados, das estratégias sustentáveis, onde a estratégia a implementar integra todas as actividades da organização, operacionais e funcionais.

Para os autores referidos acima, as organizações tentam manter-se no mercado através da concorrência. No entanto, uma organização pode destacar-se sem precisar de concorrer, pelo que, para o efeito deverá criar um novo mercado para si. Quando uma organização deixa de se focar na concorrência, em vez de gerar um acréscimo de custos para fazer face às medidas que os concorrentes implementam, concentra-se em desenvolver aquilo que o cliente valoriza e, ao poupar os custos de concorrer no mercado, acaba por gerar *inovação com valor*.

Kim e Mauborgne (2005: p.63-4) acreditam que, ao contrário do que poderá ser expectável, esta inovação com valor não tem necessariamente de ser feita à custa do aumento de custos, para dar mais aos clientes pelo preço do costume, ou à custa da criação de um valor razoável para o cliente, para manter baixos os custos. É possível operar no mercado seguindo ambas as estratégias de diferenciação e baixo custo. No entanto, uma estratégia de diferenciação poderá falhar devido à implementação de subestratégias – estratégias específicas de departamentos – que funcionam por si, mas não acrescentam valor aos produtos ou serviços que a empresa já realizava antes, mantendo apenas os colaboradores ocupados. Para estes autores, as organizações que não têm uma coerência nas estratégias operacionais que implementam, normalmente são empresas divididas em feudos.

De acordo com Pettigrew *et al.* (1989) se as tarefas da gestão se fundamentam na avaliação da conjuntura económica, do negócio e da envolvente política e, paralelamente, na identificação e na implementação de novas estratégias, cujo intuito é o de melhorar a competitividade da organização, estas tarefas implicam a

responsabilidade dos gestores em três dimensões relacionadas – conteúdo, contexto e processo de mudança estratégica. Estas tarefas envolvem não só a gestão do conteúdo da estratégia escolhida, mas também a gestão do processo de mudança e ainda o contexto em que esta mudança ocorre. Cada uma destas áreas contém um conjunto de itens mais detalhados. Para estes autores, a dimensão mais crítica consiste na mudança estratégica. É através desta dimensão que se podem verificar e avaliar os aspectos dinâmicos da estratégia, bem como o desempenho competitivo da organização.

Os autores referidos acima consideram que, neste âmbito, o desafio de uma organização reside na interligação do conteúdo, contexto e processos de mudança estratégica, com um desempenho competitivo. Talvez o elo mais crítico da ligação referida seja o contexto (quer interno, quer externo), mais concretamente na forma como os gestores mobilizam esse contexto à sua volta e, ao fazê-lo criam legitimidade para a mudança. Assim como os gestores constroem as suas próprias versões desses contextos, criam subjectivamente as suas versões de ambiente competitivo alinhadas com as suas percepções – enquanto indivíduos – da forma como reorganizar o negócio para alcançar as metas percebidas.

3. Perspectiva Filosófica e Método de Investigação

3.1 Perspectiva filosófica

Após a definição de um problema de investigação, é conveniente definir a perspectiva filosófica com a qual o investigador vai abordar esse problema. Para o efeito, no âmbito da investigação na área das ciências sociais, as perspectivas filosóficas tradicionais e mais utilizadas, são o positivismo e o interpretativismo. E destas duas perspectivas, de acordo com um estudo de Orlikowski e Baroudi (1991), sobre a utilização das perspectivas filosóficas nos artigos científicos relacionados com a investigação em sistemas de informação, numa análise a 155 artigos, 150 foram redigidos utilizando a perspectiva positivista como suporte. No entanto, é em áreas como estudos organizacionais, ciências políticas, sociologia, marketing, psicologia social e educação que, segundo estes autores, a perspectiva interpretativista ganha terreno.

3.1.1 O positivismo

A utilização do positivismo no estudo das ciências sociais está assente no pressuposto de que estas ciências sociais serão estudadas, como se de ciências naturais se tratasse a investigação, através da formulação de teorias, que o investigador irá tentar validar, recorrendo para isso à definição de variáveis dependentes e independentes e, ao estudo do relacionamento entre estas variáveis (Lee, 1999). O estudo do comportamento das sociedades ou de uma nova composição química são efectuados da mesma forma – com isenção e independência. Um investigador apoiado numa abordagem positivista não interpreta subjectivamente os factos que vai encontrando na sua investigação (Caldeira, 2000). O que poderá ser subjectivo é a definição das variáveis dependentes, que influenciam directamente os resultados e são estabelecidas pelo investigador, de acordo com o que este que define *a priori* como problema de investigação. Modificando estas variáveis dependentes, os resultados finais poderão ser outros (Lee, 1999).

A utilização de uma estratégia de investigação assente numa perspectiva positivista pressupõe a construção de hipóteses, as quais se tentam validar de acordo com a informação que se recolhe. Os métodos utilizados para realizar uma investigação positivista consistem, por exemplo, na utilização de questionários ou na realização de

experiências de laboratório (Orlikowski e Baroudi, 1991). A independência do investigador é assim comprovada, na medida em que os resultados obtidos são possíveis de serem replicados, se outro investigador realizar o mesmo estudo (Caldeira, 2000).

3.1.2 O interpretativismo

Os estudos baseados no interpretativismo procuram o aumento de conhecimento de um determinado fenómeno, tendo em conta os contextos social e cultural onde o objecto de estudo se insere (Klein e Myers, 1999; Orlikowski e Baroudi, 1991). Neste âmbito, o investigador é isento de impor ideias pré-concebidas, ou juízos de valor que pudesse realizar antes de tomar contacto com o objecto de estudo (Orlikowski e Baroudi, 1991). No entanto, os contextos social e cultural onde se insere o âmbito da pesquisa não são estáticos, pelo que a realidade observada hoje poderá não ser a mesma amanhã. Por este motivo, Klein e Myers (1999) consideram que os investigadores que se suportam em perspectivas interpretativistas, perseguem “alvos em movimento”.

Enquanto os estudos orientados pelo positivismo tentam descobrir uma determinada realidade social objectiva, os estudos orientados pelo interpretativismo apenas podem interpretar essa realidade. Refere-se ainda que, na medida em que o positivismo se pauta pela independência, o interpretativismo pode admitir que o investigador não seja neutro, ou seja, o investigador também poderá vir a ter um papel no objecto em estudo, pois quer seja pelos interesses que tem nos resultados que serão obtidos, quer seja pelas crenças e valores sobre o assunto em questão, poderá ser difícil manter a independência na interpretação da realidade (Orlikowski e Baroudi, 1991).

A investigação na área dos sistemas de informação poderá ser considerada interpretativista se o conhecimento emergir das construções sociais, de que são exemplo a linguagem, as crenças comuns e os documentos (Darke *et al.*, 1998; Klein e Myers, 1999). Em vez do investigador abordar o problema com equações pré-definidas, para o tentar explicar, por exemplo, através de co-variâncias e testes-t, a abordagem é feita pela recolha, análise e interpretação das perspectivas dos participantes da realidade em estudo (Orlikowski e Baroudi, 1991). Através do enfoque na complexidade do senso comum à medida que as situações emergem, há uma procura da compreensão dos fenómenos sociais e dos significados que as pessoas lhes atribuem (Klein e Myers,

1999). Assim, os métodos de suporte à investigação interpretativista são, por exemplo, o Estudo de Casos, a *Action Research* e as Experiências de Campo (Orlikowski e Baroudi, 1991).

De acordo com Dubé e Paré (2003) o estudo de caso é um método versátil que pode ser utilizado com uma perspectiva positivista ou interpretativista, onde são combinados procedimentos de recolha de informação qualitativa – entrevistas, documentação e observações. No entanto, o estudo de caso também pode incluir a recolha de informação quantitativa, de que são exemplo os questionários (Dubé e Paré, 2003; Eisenhardt, 1989).

3.2 O método de investigação

Para a realização do presente trabalho, será utilizada uma abordagem interpretativista, na medida em que os fenómenos observados serão compreendidos e interiorizados, através do significado que alguns dos elementos chave para um projecto de *Balanced Scorecard* lhes atribuem. Assim, são admitidas diferentes interpretações dos fenómenos sociais, num contexto onde a observadora pode intervir e ao qual é sensível. Como método de suporte à investigação, é proposta a utilização de *Action Research*, em detrimento do método de estudo de caso, escolha que de seguida se justificará.

3.2.1 Estudo de casos

Assistiu-se a uma mudança de enfoque no domínio dos sistemas de informação que, de acordo com Benbasat *et al.* (1987), passou da vertente técnica para as questões organizacionais e de gestão e, essa mudança despertou mais interesse na forma como o contexto interage com as inovações, o que revela um cenário propício à utilização do método estudo de caso. Este método permite ao investigador reter as características de fenómenos contemporâneos no contexto real, como por exemplo, processos organizacionais e de gestão ou a maturação das indústrias, onde a fronteira entre o fenómeno e o contexto não é claramente evidente (Yin, 2003: p.2-13). O estudo de caso

é um método apropriado para investigar uma área sobre a qual tenham sido efectuados poucos estudos Benbasat *et al.* (1987).

De acordo com Dubé e Paré (2003), a utilização do método estudo de caso tem três fases, nomeadamente planeamento da investigação, recolha e análise dos dados. Este método pode ser considerado descritivo, exploratório (questões do tipo *Que?*) ou explanatório (questões do tipo *Como?* e *Porquê?*), quanto ao objectivo da investigação, apesar de haver alguma sobreposição entre a definição destas três estratégias de investigação. No entanto, é nas questões explanatórias que Yin (2003:p.3-11) considera mais adequada a utilização do método estudo de caso. Este autor considera ainda que a definição da questão de investigação é muito importante para delinear a estratégia de investigação.

O presente trabalho tem como questão de investigação o levantamento (*Que?*) das motivações para a implementação de um *Balanced Scorecard* numa organização o que, de acordo com a bibliografia consultada, apesar de remeter para uma estratégia de investigação exploratória, não exclui a utilização do método estudo de caso. No entanto, como esta questão será respondida no âmbito do desenvolvimento de um projecto real, onde a investigadora é uma participante activa na implementação de um *Balanced Scorecard*, onde o processo de mudança é o mote da pesquisa (Benbasat *et al.*, 1987; Westbrook, 1995), o método de estudo de caso, tal como definido pela bibliografia, não seria utilizado de uma forma independente. Considera-se, desta forma, que o método de investigação mais adequado a este trabalho é o método *Action Research*.

3.2.2 Action Research

A *Action Research* é um método de investigação interactivo, onde a pesquisa é realizada na acção e não sobre a acção (Coughlan e Coughlan, 2002). De acordo com a bibliografia consultada, espera-se com a utilização deste método a aplicação de acções que irão modificar um contexto, ou a forma como as tarefas se desenvolvem, mas também é esperada uma aprendizagem. Algumas características que podemos apontar a este método de investigação, consistem no enfoque em aspectos práticos em detrimento dos aspectos abstractos, direccionados para a mudança e no seguimento do ciclo interactivo de *Planear – Fazer – Analisar*. Apontam-se ainda como características do método, o

facto do investigador e dos colaboradores da organização serem participantes activos, a multiplicidade de fontes de dados que é possível considerar e, por último, nos dois tipos de resultados que este método proporciona, ou seja, resultados da acção e resultados da pesquisa. (Coughlan e Coughlan, 2002; Oates, 2006):

A utilização do método *Action Research* visa a obtenção de resultados práticos (Mathiassen, 2002), onde o investigador tem um papel activo pois a sua presença pode influenciar o cenário de investigação, pelo que estará fortemente envolvido na obtenção de benefícios para si e para a organização (Oates, 2006). A actividade de investigação proposta por este método pode ser direccionada para os sistemas em desenvolvimento, para o desenvolvimento de processos ou para ambos (Mathiassen, 2002).

O ponto forte deste método consiste na integração entre a pesquisa e a prática, visto os colaboradores estarem envolvidos no processo de pesquisa e os investigadores participarem nas experiências práticas. No entanto, apontam-se como pontos fracos o pouco suporte fornecido para estruturar o processo de pesquisa (na medida em que é difícil prever e controlar a direcção dos resultados da pesquisa), o pouco suporte no que concerne à recolha de dados sistematizados e, devido à natureza imprevisível dos resultados, é difícil saber com antecedência que tipos de dados devem ser recolhidos (Mathiassen, 2002). Aponta-se também como ponto fraco, o facto de não se poderem generalizar os resultados obtidos na investigação, resultantes dos métodos subjectivos de análise e interpretação (Darke *et al.*, 1998). Enquanto que um método positivista tenta gerar um conhecimento aceite universalmente, pelo que a validação é efectuada por medidas lógicas, a *Action Research* procura gerar conhecimento sobre um contexto específico – o contexto onde é aplicada, pelo que a base de validação é a continuidade do ciclo interactivo (Coughlan e Coughlan, 2002).

A implementação de um método de investigação como o *Action Research* está assente no seguimento do ciclo interactivo de *Planear – Fazer – Analisar* referido acima, o qual Coughlan e Coughlan (2002) defendem ter as seguintes fases: planeamento; acção; avaliação da acção, e; novo planeamento decorrente da avaliação. No entanto, Baskerville e Wood-Harper (1996) acrescentam mais uma fase a este ciclo – a aprendizagem – pelo que são consideradas as seguintes fases do ciclo interactivo:

- 1º - Efectuar o diagnóstico inicial, com o intuito de levantar as questões que estão na origem da mudança organizacional. Estas questões são interpretadas pelo investigador de uma forma subjectiva (interpretativista);

- 2º - Planear a acção, que vai responder aos problemas da primeira fase, e estabelecer as metas a atingir para alcançar a mudança;
- 3º - Executar o plano definido;
- 4º - Avaliar os resultados da implementação do plano de mudança e, se houve progressão face ao diagnosticado inicialmente. Em caso de insucesso, podem ser corrigidos os pressupostos que estiveram na base do planeamento da acção;
- 5º - Aprendizagem do processo como fase contínua. Não é pressuposto o sucesso da implementação do plano de acção para ser gerado conhecimento para a organização.

As experiências fornecem o acesso às práticas, que podem ser controladas, total ou parcialmente pelos investigadores e, podem ser realizadas em laboratórios ou em cenários reais. Para Benbasat *et al.* (1987) a diferença entre as experiências realizadas em laboratório ou em cenários reais, é o contexto onde as experiências são efectivamente realizadas, ou seja, um ambiente controlado em detrimento do contexto natural. Estes autores mencionam um terceiro conceito, estudos de campo, que difere dos apresentados acima pela ausência de controlo ou manipulação das variáveis de estudo. De acordo com Mathiassen (2002), pode ser difícil distinguir o método *Action Research* de experiências de campo. No entanto, a diferença entre estes dois conceitos reside no compromisso em melhorar a prática (*Action Research*) em detrimento da intenção de desenvolver suporte regular (experiências de campo).

Alguns problemas de investigação não se respondem simplesmente pelo recurso à *Action Research*. No entanto, existem questões de investigação cuja resposta não é possível sem a utilização deste método. De acordo com Baskerville e Wood-Harper (1996), a utilização deste método é ideal quando o investigador está directamente envolvido e, há expectativa de benefícios para ambas as partes (investigador e organização). É também ideal para estes autores, quando o conhecimento obtido pode ser aplicado imediatamente e, a investigação é um processo cíclico que interliga a teoria e a prática.

Através de um estudo de Kaplan (1998), aparece uma variante da *Action Research* – a *Innovation Research Action* – que corresponde a um novo conceito de programa de pesquisa que, quando iniciado, procura potenciais soluções para o problema de investigação. A mais valia desta variante reside em encontrar abordagens inovadoras,

para responder à mudança e às alterações nos mercados onde as organizações operam. Os investigadores, provenientes do campo académico, podem colocar em prática ideias e estudos recentes nas organizações, em contextos reais. Assim, este autor considera o conceito de *Innovation Research Action* muito adequado à implementação de programas como *Activity-based costing* ou *Balanced Scorecard*.

Kaplan (1998) defende que, no caso do *Balanced Scorecard*, podem existir formas inovadoras de implementação que, fazem com que esta ferramenta não seja apenas mais um sistema cujos *outputs* são indicadores, mas um sistema de gestão da própria organização. Destaca ainda o papel dos investigadores (académicos), na medida em que os conhecimentos que estes possuem lhes permitem identificar se, os projectos a implementar estão condenados ao fracasso, ou se existem ajustamentos a ser feitos.

Assim, para Kaplan (1998), o papel do investigador não é replicar uma experiência, mas guiar a organização no alcance de uma determinada meta, através da implementação de um projecto, minimizando em cada momento a probabilidade de ocorrência de erros de implementação nesse projecto. Darke *et al.* (1998) consideram ainda que o investigador tem de ter pragmatismo, iniciativa e persistência, pois a fase da recolha depende fortemente dele. Estas características são importantes para fazer face à falta de processos rotineiros de recolha e, à possibilidade de resistência às entrevistas.

Neste trabalho, será iniciado o ciclo proposto por Coughlan e Coughlan (2002) e Baskerville e Wood-Harper (1996), pelo que se efectua uma recolha de informação, proveniente de entrevistas e da observação da realidade, seguido de uma proposta de plano de acção. Numa fase que se prevê posterior a este trabalho, espera-se a implementação e monitorização do plano proposto, que constituem os elementos fundamentais da *Action Research*, pelo que o presente trabalho corresponde a um estudo interpretativo, baseado em entrevistas e na análise qualitativa de documentos da actividade da organização em estudo, ou seja, às primeiras duas fases do método *Action Research*. A metodologia utilizada é qualitativa, pelo que não serão testadas hipóteses estatísticas sobre indicadores de gestão, ou efectuadas análises quantitativas.

Antes do início do ciclo da *Action Research*, deverá ser efectuada uma “compreensão do contexto e do objectivo” (Coughlan e Coughlan, 2002), apoiada pelos decisores da organização onde projecto será implementado, na medida em que se procura compreender a necessidade da implementação do método do *Balanced Scorecard* e, quais são as directrizes económicas, políticas, sociais ou técnicas que podem estar a

provocar a necessidade de se realizar o projecto. Para o efeito, são colocadas várias questões a alguns elementos da gestão de topo da organização em estudo que, de acordo com os autores supracitados, auxiliam também no planeamento da acção, nomeadamente:

- (1) Porque existe necessidade de mudança?
- (2) A mudança é estrutural ou numa área (s) específica (s) da organização?
- (3) Quem deve apoiar esta mudança?
- (4) Como gerir a resistência à mudança?

Segue-se a fase da recolha – efectuada de acordo com Darke *et al.* (1998) – onde se efectuam entrevistas a alguns elementos chave do projecto, nomeadamente: dois elementos do Conselho de Administração, um Director Operacional; uma consultora externa que colabora com a organização no âmbito da qualidade e um fornecedor aplicacional da ferramenta *Balanced Scorecard*. Os autores supracitados sugerem a “negociação” das entrevistas de acordo com as agendas dos participantes e, para não causar muita pressão sobre as questões que serão colocadas, sugerem também a explicação com algum tempo de antecedência sobre o que irá ser questionado. Assim, foi elaborada e enviada por *e-mail* uma explicação sobre o âmbito das entrevistas (individuais) semi-estruturadas e a sugerir algumas questões abertas relacionadas com o tema da investigação. Todos os participantes nas entrevistas terão como questões base:

- (1) Que opinião tem sobre o *Balanced Scorecard*?
- (2) Quais as motivações em implementar um *Balanced Scorecard* numa organização como a Rodoviária do Tejo?
- (3) Que contributo ou benefícios pode o *Balanced Scorecard* ter para a organização?

Existe como pré-requisito à realização da entrevista, a familiarização com o conceito do *Balanced Scorecard*. Para ultrapassar este problema, foi elaborado uma breve apresentação do método do *Balanced Scorecard*, entregue com várias semanas de antecedência aos elementos entrevistados da organização em estudo (Conselho de Administração e Director Operacional). Foi efectuada a gravação de som durante as entrevistas, procedimento sugerido por Darke *et al.* (1998), quer por uma questão de acessibilidade a tudo o que foi dito em qualquer fase da elaboração desta dissertação,

quer para garantir que algumas ideias – na altura menos coincidentes com o objectivo inicial da investigação, mas que depois podem ser úteis – não sejam esquecidas.

Ainda nesta fase, os autores supracitados sugerem a consulta a outros elementos, nomeadamente mapas indicadores da actividade da organização, pelo que na análise da informação recolhida também serão tidos em esses elementos organização em estudo. Para Benbasat *et al.* (1987) este procedimento – a recolha e análise de informação de várias fontes, de que são exemplo as entrevistas e os mapas da actividade – constitui uma oportunidade para se efectuar a triangulação da informação.

Relativamente à análise e tratamento da informação recolhida, Coughlan e Coughlan (2002), defendem que a análise das entrevistas deve ser efectuada pelo investigador e pelos colaboradores da organização, pois consideram que o investigador é um elemento externo da organização e, por esse motivo, pode necessitar de auxílio na interpretação dos conceitos mencionados nas entrevistas, que são próprios à organização. No entanto, no âmbito deste trabalho, a investigadora embora suportada no método *Action Research*, é também um elemento da organização em estudo e a responsável pela compilação da informação de Controlo de Gestão, pelo que, apesar dos entrevistados poderem ser “dispensados” da tarefa acessória de analisar os dados recolhidos, acompanharam também esta tarefa, na medida em que se procurou conferir alguma credibilidade à informação resultante.

O próximo capítulo apresenta a análise da informação recolhida e observada, pelo que dessa análise, resultaram as propostas de um mapa estratégico genérico e de uma versão inicial de *Balanced Scorecard*.

4. O Caso da Rodoviária do Tejo

Este capítulo apresenta o desenvolvimento prático do presente trabalho. Durante as próximas páginas, será apresentado ao leitor o contexto no qual se insere a organização em estudo e, efectuar-se-á a análise da informação que foi recolhida, através de entrevistas e da apreciação qualitativa do controlo de gestão dos últimos três anos. Este capítulo termina não só com o levantamento das motivações para a implementação de um *Balanced Scorecard* na Rodoviária do Tejo, mas também com as propostas de um mapa estratégico genérico e, de uma versão inicial de *Balanced Scorecard*.

4.1 Apresentação da empresa e do seu contexto

A Rodoviária do Tejo é uma operadora de transporte público de passageiros que, apesar de privatizada em 1992, conserva ainda hoje alguns traços da gestão pública. Do ponto de vista do capital da empresa, o Conselho de Administração representa accionistas de dois grupos económicos: Barraqueiro e Internorte.

A área geográfica da empresa está dividida em quatro direcções operacionais – Torres Novas, Leiria, Santarém e Caldas da Rainha que, por especificidades económicas, sociais e políticas têm resultados operacionais diferentes entre si. Existe ainda uma estrutura central, em Torres Novas, onde se encontram as direcções de recursos humanos e financeira e, onde se efectua a compilação da informação de gestão proveniente das direcções operacionais.

A actividade desta empresa centra-se maioritariamente no transporte social, frequentemente designado como *interurbano*, apesar de nos últimos anos se assistir a um crescimento da actividade comercial ao nível dos serviços de aluguer ocasional. O sector dos transportes públicos de passageiros está fortemente regulamentado, onde os preços máximos são fixados por portaria, pelo que as operadoras apenas podem igualar os seus escalões ou praticar preços abaixo da tabela publicada.

A regulamentação desta actividade prevê também a outorga de concessões para a realização do transporte social. Uma concessão consiste numa adjudicação de exclusividade de um determinado percurso, ou seja, um operador de transporte público

nunca poderá exercer a sua actividade num percurso que não lhe tenha sido outorgado. Se se mantivesse o actual regime de concessões, iria ser permitida à Rodoviária do Tejo, apesar das margens operacionais controladas, a sustentabilidade futura no mercado, pois as demais alternativas de transporte são complementares e nunca concorrenciais. No entanto, apesar da escalada dos preços dos combustíveis, a Rodoviária do Tejo continua ainda a ter como produto substituto o transporte individual.

No entanto, num futuro próximo, o regime de concessões irá cessar para dar lugar à liberalização do mercado de transportes. Essa liberalização possibilitará a entrada de qualquer operador em qualquer percurso. Possibilitará ainda a coexistência de vários operadores no mesmo percurso. O aumento dos preços do gasóleo e o congelamento do aumento dos passes sociais no segundo semestre de 2008, propiciam a criação de um cenário complicado para o sector dos transportes em geral, no qual se inclui a Rodoviária do Tejo.

O conforto e estabilidade do mercado que se têm vivido até à data há muito que começaram a ruir e, cumpre à Rodoviária do Tejo estar cada vez mais atenta ao que a rodeia, mesmo às variáveis que não controla (como, por exemplo, o preço do gasóleo), de se certificar que os clientes estão satisfeitos, que os colaboradores estão motivados e que os serviços se realizam nas melhores condições. Assim, surge a necessidade de serem monitorados indicadores operacionais, que até esta data se resumem praticamente a indicadores financeiros, necessidade essa que os elementos entrevistados para a realização do presente trabalho, estão em crer conseguir colmatar com a adopção de um programa de gestão estratégica, nomeadamente de um *Balanced Scorecard*.

4.2 Análise e discussão dos dados

Os dados que se analisam ao longo deste capítulo foram obtidos de duas fontes: entrevistas e documentos de controlo de gestão dos últimos três anos da organização em estudo. As entrevistas foram efectuadas a alguns elementos chave na implementação de um projecto de *Balanced Scorecard* e, para o efeito consideram-se dois momentos distintos – o levantamento dos motivos para mudança na organização em estudo e, o levantamento das motivações para a implementação de um *Balanced Scorecard*. O primeiro momento, tal como foi referido no *Capítulo 3*, foi orientado para a gestão de

topo e, teve o fundamento de levantar os motivos impulsionadores da mudança na organização. O segundo momento, contou com a recolha de opiniões de dois elementos do Conselho de Administração, de um Director Operacional, de uma Consultora externa, que colabora com a organização no âmbito da qualidade e, de um fornecedor aplicacional da ferramenta *Balanced Scorecard*. A segunda fonte de informação deriva da análise qualitativa, dos últimos três anos, dos controlos de gestão da organização.

Os próximos dois pontos do presente trabalho apresentam o resumo das entrevistas. No entanto, por uma questão de facilidade na explanação do conteúdo das entrevistas, codificam-se os participantes da seguinte forma:

- Conselho de Administração – CA;
- Director Operacional – DOP;
- Consultora Externa – CE;
- Fornecedor Aplicacional – FA.

4.2.1 A necessidade de mudança

Os próximos parágrafos resumem o que os elementos entrevistados da gestão de topo consideram como pertinente sobre o tema da mudança, mais especificamente sobre a mudança na Rodoviária do Tejo. O objectivo é compreender o contexto no qual a organização se insere e, nesse âmbito, foram colocadas as seguintes questões:

- Porque existe necessidade de mudança?
- A mudança é estrutural ou numa área (s) específica (s) da organização?
- Quem deve apoiar esta mudança?
- Como gerir a resistência à mudança?

De acordo com os entrevistados, o ambiente onde a Rodoviária do Tejo se insere é um ambiente competitivo, muito diferente do que era há alguns anos. De uma maneira geral, as empresas têm de se preparar para serem cada vez mais inovadoras e flexíveis. Para isso, precisam de indicadores para medir o grau de evolução e, para se adaptarem aos condicionalismos do mercado. Um dos elementos do CA salienta que “*em ambientes estáveis, os indicadores financeiros eram suficientes – o controlo de*

orçamento era suficiente. Depois, passou a pensar-se a empresa partindo-se do cliente”, pelo que acredita que a organização tem de saber mudar cada vez que planeia.

Na opinião do CA, a Rodoviária do Tejo foi uma empresa pública, com os defeitos inerentes a esse tipo de gestão, que depois foi privatizada, mas continuou com muitos desses defeitos, nomeadamente a falta de dinamismo. No entanto, o CA considera que a mudança na Rodoviária do Tejo deverá ser lenta e sustentável, para que os colaboradores a entendam como crítica e fundamental à sobrevivência da organização. De acordo com um elemento do CA, que tudo tem de partir do cliente é básico, mas também é básico que a empresa tem de se reorganizar constantemente, tendo sempre em conta as competências e motivação dos colaboradores da linha da frente.

O CA reconhece que, em primeiro lugar tem de ser a gestão de topo – o accionista – a apoiar a mudança. A missão da empresa e o rumo para o qual a empresa se dirige não podem ser delegados. Já os valores e os comportamentos podem ser participados aos vários níveis. As administrações de topo têm de passar o que pretendem a todos os níveis, o referido por um dos elementos do CA como “*walk the talk*”, ou seja, passar a toda a estrutura o que se pretende alcançar. Indubitavelmente, na opinião dos entrevistados, a mudança é um processo *top – down*. No entanto, tem de ser feito com todos os colaboradores, começando no CA e passando depois para as chefias hierárquicas seguintes, não bastando apenas impor, pelo que a motivação dos envolvidos é muito importante.

Para o CA, a resistência à mudança acontece quando não se é coerente. Ninguém gosta de perder as regalias que tem, mas para os entrevistados, as pessoas têm de perceber que as organizações mudam a sua estrutura, a sua estratégia. Para um dos elementos do CA, desde que haja clarificação da estratégia, envolvimento e motivação de todos, poucos serão os elementos “resistentes” – “*a empresa tem de efectuar o alinhamento, desde a gestão de topo até à pessoa mais crítica para o negócio que é a que está na linha da frente*”.

4.2.2 Motivações para implementar um Balanced Scorecard

Para o levantamento das motivações inerentes à implementação de um *Balanced Scorecard*, foram colocadas as seguintes questões:

- Que opinião tem sobre o *Balanced Scorecard*?
- Quais as motivações em implementar um *Balanced Scorecard* numa organização como a Rodoviária do Tejo?
- Que contributo ou benefícios pode o *Balanced Scorecard* ter para a organização?

Os entrevistados consideram útil o método do *Balanced Scorecard*, apesar de um dos elementos do CA considerar este método tão imperfeito como qualquer outro que exista no mercado, ou seja, há a consciência que este método não responde à totalidade dos problemas da organização. No entanto, realça como grande vantagem, a concentração num relatório de pequena dimensão dos poucos indicadores de grande importância, que medem a actividade da organização e interligam a “*insatisfação do accionista com a forma como somos vistos pelos clientes*”. Na opinião da CE, o *Balanced Scorecard* é um instrumento muito potente, quando bem utilizado, pois facilita as actividades de explicitação, medição e execução da estratégia da organização. Para o FA, o *Balanced Scorecard* é uma ferramenta que ajuda a pragmatizar o que a organização pretende atingir no futuro, ou seja, ajuda a compreender onde a organização se encontra e para onde vai. À excepção do DOP e do FA, os participantes da entrevista ressalvam que é uma ferramenta que pede algum cuidado no manuseamento, quer seja porque poderá colocar a empresa a trabalhar para alimentar um sistema como o *Balanced Scorecard*, em detrimento da realização das tarefas funcionais necessárias, quer seja porque se criam demasiados indicadores, ou ainda, porque o alinhamento dos colaboradores com a estratégia da empresa poderá ser mal efectuado.

De acordo com a CE, as motivações para a adopção de um *Balanced Scorecard* dependem do estado em que a organização está aquando da implementação. No entanto, salienta que uma organização poderá ter a oportunidade de sistematizar a estratégia através da construção do mapa estratégico, promovendo o que é realmente prioritário, pelo que, o que não contribui para os objectivos estratégicos não é medido. Para o CA, a maior motivação para a implementação de um *Balanced Scorecard* é fomentar o alinhamento e integração das quatro perspectivas, pois considera que “*a estrutura da Rodoviária do Tejo não conhece a estratégia nem os objectivos, nem participa nos valores da empresa*”, pelo que esta poderá ser uma oportunidade para identificar e criar competências para os colaboradores que actualmente geram menos valor para o cliente. Neste âmbito, o CA e o DOP acreditam que, apesar dos custos de criação de competências serem elevados, os ganhos no valor do serviço prestado ao cliente serão

maiores, traduzindo-se em fidelização, vendas repetidas ou mesmo até à tolerância ao aumento do preço.

De acordo com um dos elementos do CA “*continuamos a delegar, mas não criamos competências (...) Temos reuniões de tardes inteiras para se discutir o EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization), quando o problema estava na formação e na capacidade de um determinado colaborador, que estava algures a atender o cliente*”. Para o FA, indicadores como o EBITDA ou a Margem Bruta devem ser complementados com os processos operacionais, ou seja, é na manutenção dos autocarros, na medição dos consumos, no cumprimento dos horários ou na renovação da frota que está a explicação para os resultados financeiros.

É reconhecida pelo CA a necessidade de criar um sistema interligado, alinhado e coerente, com pouco indicadores. Considera necessário também efectuar a triagem dos indicadores existentes, pois cada departamento, cada director que passou na Rodoviária do Tejo, foi criando os indicadores que considerava mais importantes, que se foram mantendo ao longo do tempo, mesmo quando os seus criadores abandonavam a organização e, actualmente, esta organização tem uma imensidão de indicadores, não analisáveis em tempo útil. A CE realça ainda que estes indicadores são na sua maioria económico-financeiros. Para o FA, quando uma organização inicia um programa de *Balanced Scorecard*, numa primeira fase, 70% ou 80% dos indicadores já existem na organização, só que estão dispersos.

O CA salienta também que os colaboradores devem ser confrontados com os resultados obtidos, tantas vezes quantas as possíveis, mas que esta confrontação não faz sentido, se os indicadores estiverem desconexos e não integrados na estratégia. No entanto, o FA salienta ainda que a medição da estratégia é uma tarefa colaborativa, que se efectua entre a direcção, a gestão e as chefias. O CA considera ainda que a Rodoviária do Tejo deve ser formatada para ter uma estrutura mais achatada, que fique mais perto do cliente pois “*o mundo está a mudar muito depressa e nós estamos ao ritmo do insucesso*”. O CA pretende o acompanhamento e monitorização da actividade em tempo útil, pois “*nós medimos mal, continuamos a insistir nas medições incoerentes e a gastar tempo no que não é vital*”.

Para o DOP, a clarificação da estratégia responde onde a empresa tem de agir com mais prontidão, profissionalismo e rapidez, seleccionando opções para ganhar mercado e sustentabilidade. Para os DOP, CE e FA, o *Balanced Scorecard* pode trazer para a

empresa o estabelecimento de prioridades e o alinhamento dos colaboradores. O conhecimento atempado do estado da actividade, que permita efectuar adaptações ao mercado e, o conhecimento por parte dos colaboradores do desempenho em tempo real, são também contributos do *Balanced Scorecard*, importantes para o CA.

“Como nos organizamos para sermos excelentes e gerar cada vez mais valor para o cliente”, é uma das preocupações que o CA espera que o Balanced Scorecard elimine – “o cliente quer valor, e o valor é o quociente entre a qualidade do serviço prestado e o preço. Neste momento, as empresas apoiadas em indicadores financeiros querem criar valor à custa do preço. Se se baixar o denominador, o quociente aumenta e o que queremos é aumentar o numerador. Precisamos de gente motivada na linha da frente”. Para o CA, o local da empresa verdadeiramente importante é onde estão os clientes, por isso é importante mudar o foco da área financeira para esse local. O FA destaca que a percepção dos clientes corresponde ao desempenho dos operacionais no dia-a-dia e, por esse motivo, é necessário fazer chegar aos operacionais a mensagem que é importante trabalhar na satisfação do cliente. Para o FA, este aspecto corresponde a uma vantagem do *Balanced Scorecard* – a comunicação organizacional.

Numa perspectiva mais operacional, o DOP identifica a necessidade de se definirem os clientes alvo, que na sua opinião, constituem mais do que um segmento, pelo que o *Balanced Scorecard* pode ajudar a alinhar os esforços de todos, evitando o desperdício de energias. Salienta ainda que o *Balanced Scorecard* constitui uma boa oportunidade para se ouvir o que o cliente quer, o que o move e motiva para a compra. O DOP considera ainda como contributo o estabelecimento de perfis de operacionalidade, pois *“transportar pessoas ou transportar mercadorias é muito diferente. Podemos ter um serviço que para 6 ou 7 pessoas é ótimo, mas para um passageiro é mau porque o ar condicionado vai muito frio”.*

O que é esperado, na opinião de um dos elementos do CA que estabelece uma analogia do *Balanced Scorecard* com o vírus da gripe, é que *“não queremos que a empresa tenha uma pneumonia, queremos apenas constipá-la”*, ou seja, não são desejadas soluções radicais, mas a melhoria da sensibilidade ao alinhamento dos objectivos locais com os objectivos da organização. Para a CE, as expectativas devem ser geridas com alguma moderação, na medida em que é necessário garantir a disponibilidade da informação para alimentar o *Balanced Scorecard*, o que é um aspecto crítico.

Em resumo, as principais motivações encontradas para a implementação de um *Balanced Scorecard*, evidenciadas durante o trabalho de campo, podem ser sintetizadas sob a forma de oportunidades para:

- Sistematizar a estratégia (através da construção do mapa estratégico), promovendo o que é prioritário para a organização;
- Clarificar para todos os colaboradores a estratégia da organização;
- Identificar e criar competências para os colaboradores que geram menos valor para o cliente;
- Fomentar o alinhamento e a integração de várias perspectivas organizacionais e, dos objectivos locais com os objectivos da organização;
- Melhorar a comunicação organizacional;
- Colocar num relatório de pequena dimensão os indicadores importantes para gerir a organização, efectuando a triagem aos indicadores existentes;
- Identificar perfis de operacionalidade e clientes alvo;
- Integrar informação.

4.2.3 Análise do controlo de gestão

Pela análise dos mapas de controlo de gestão da Rodoviária do Tejo, observa-se nos últimos três anos um esforço continuado na racionalização dos quilómetros efectuados no serviço interurbano, que é o principal serviço da organização. Esta racionalização tenta responder ao aumento dos custos, nomeadamente ao aumento do preço dos combustíveis, que numa operadora de transporte rodoviário tem um impacto muito relevante. Um outro factor, que motiva a racionalização dos quilómetros, é a quebra anual de passageiros que se tem verificado no serviço interurbano. Este serviço está dividido em *assinatura de linha social* e *assinatura de estudante*, pelo que a quebra verificada na procura pode ficar a dever-se ao aumento do desemprego e à redução da população estudantil.

A rubrica de custos com pessoal também tem um aumento substancial no período em análise, nomeadamente, nas rubricas relacionadas com estagiários. A Rodoviária do Tejo desenvolveu protocolos com escolas profissionais da região onde opera, pelo que é visível a aposta na renovação de quadros. No entanto, também se verifica no mesmo

período um aumento do investimento em frota, em bilhética e na formação de colaboradores. Relativamente à formação, esta tem sido maioritariamente direccionada para os colaboradores ligados ao atendimento ao público (*front office*), de que são exemplo os motoristas e bilheteiros.

No que respeita aos sistemas de informação, também se verifica um aumento dos respectivos custos no período em análise, decorrente da renovação do parque informático e do sistema de comunicações. No presente ano, estes custos voltaram a aumentar, derivado à implementação de um novo *site*. Está também a decorrer no presente ano um projecto de implementação de um *Call Center*. Uma rubrica de custos que aparece nos mapas de controlo de gestão analisados, que também aumentou, foi a rubrica *Edifícios e Instalações*. Este aumento deriva da requalificação de algumas instalações para utilização de colaboradores e clientes, como por exemplo, refeitórios para os motoristas e salas de espera para os clientes. Relativamente às margens operacionais, assiste-se a um decréscimo quando se comparam os resultados de *hoje* com os resultados do início do período em análise – os proveitos obtidos são menores e os custos aumentaram.

Relativamente aos indicadores apresentados nos mapas do controlo de gestão, verifica-se uma evolução nos últimos três anos. Além da colocação de indicadores como o EBITDA e *Cash Flow*, assiste-se também à análise de indicadores operacionais nomeadamente, *Quilómetros por Viatura*, *Quilómetros por Motorista*, *Motoristas por Viatura*, *Passageiros Transportados*, *Passageiros Transportados por Quilómetro*, *Lugares por Quilómetro Oferecido*, *Horas de Condução Efectiva*, entre outros.

4.2.4 Discussão

Apesar do *Balanced Scorecard* ser um método de reconhecida utilidade, a implementação deste método é também vista pelos entrevistados com algum receio, fundamentado no risco que a implementação, se menos adequada, poderá vir a acarretar. Este receio está assente no pressuposto que a implementação irá exigir um consumo de recursos, quer financeiros quer humanos. Ainda assim, as vantagens apontadas para a adopção de um programa de *Balanced Scorecard* são muitas e, centram-se essencialmente na identificação das competências que os recursos humanos da

organização deverão desenvolver, na identificação daquilo que o cliente mais valoriza, na forma como os colaboradores se deverão organizar para serem cada vez melhores e, na identificação do que fazer para que organização progrida de uma atitude estática para uma atitude pró-activa e dinâmica.

As perspectivas do *Balanced Scorecard* são enfatizadas pelos entrevistados, pela ordem seguinte: em primeiro lugar o *Cliente*; seguida da *Aprendizagem e Crescimento*; depois a perspectiva dos *Processos Internos de Negócio*, e; finalmente, a perspectiva *Financeira*. De acordo com a revisão bibliográfica do *Capítulo 2*, o perfil de respostas obtidas enquadra esta organização, no plano empresarial, como semelhante a uma organização pública, ou até a uma instituição de saúde. A perspectiva financeira, referida em primeiro lugar como identificadora das empresas com fins lucrativos, teve pouca referência durante as entrevistas, pelo que as preocupações dos entrevistados se centram maioritariamente no serviço que está a ser prestado actualmente aos clientes da organização e, no que os colaboradores deverão saber fazer para entregar mais valor aos clientes.

As entrevistas efectuadas vão ao encontro dos resultados e iniciativas observadas nos mapas de Controlo de Gestão, ou seja, quando o CA refere que, apesar dos custos de criação de competências serem elevados, mas necessários para gerar valor para o cliente, na realidade, esses custos têm existido, pelo que se notam os esforços da organização no sentido de dotar os colaboradores de competências e, no sentido de melhorar as infra-estruturas de suporte à realização de serviço. No entanto, de acordo com a revisão bibliográfica efectuada no *Capítulo 2*, os resultados tendem a revelar-se vários meses após o investimento efectuado e, talvez por esse motivo, não são ainda encontradas evidências na análise aos mapas de controlo de gestão, do retorno dos esforços na criação de competências ou na melhoria das infra-estruturas, ou seja, não se verifica ainda um aumento das margens operacionais, derivado destes esforços.

De acordo com a informação recolhida, os elementos entrevistados acreditam que a Rodoviária do Tejo poderá melhorar os seus resultados, se adoptar uma postura mais dinâmica e voltada para o cliente. Os entrevistados têm a noção que a organização baseia as suas decisões maioritariamente em indicadores económico-financeiros, mas também têm a noção que estes indicadores só por si são insuficientes. Como tal, é observável pela análise dos mapas do controlo de gestão, o esforço para ter mais do que esses indicadores económico-financeiros em conta, pelo que nestes últimos três anos se tem verificado um aumento de indicadores não financeiros. No entanto, não se verifica

uma redução do número de indicadores a produzir, ou seja, assiste-se a um acréscimo, mas também à manutenção dos indicadores já existentes.

Verifica-se que cada entrevistado tem a sua leitura do método do *Balanced Scorecard*, o que decorre da especificidade de funções que desempenha, ou seja, enquanto a gestão de topo demonstra a preocupação com perfis de competências de colaboradores, um operacional revela a preocupação com a definição de perfis de clientes, por exemplo. No entanto, há a consciência comum que a evolução rápida dos mercados faz com que se deva agir em tempo útil, procurando não apenas a resposta a uma situação pontual, mas o estabelecimento de condições que garantam a sustentabilidade e melhoria dos resultados da organização no futuro.

4.3 Mapa estratégico e *Balanced Scorecard*

Este ponto do trabalho tem o objectivo de propor um mapa estratégico genérico (Figura 4-1) e um *Balanced Scorecard* (Tabela 4-1). É esperado que o mapa estratégico ajude a compreender de que forma a organização irá implementar a sua estratégia. Após a realização do mapa estratégico, apresenta-se uma proposta de *Balanced Scorecard* para a organização em estudo.

Os objectivos colocados no mapa estratégico e *Balanced Scorecard* são provenientes da análise da informação recolhida durante as entrevistas. Estes objectivos relacionam-se directamente com as perspectivas do *Balanced Scorecard* e, foram referidos pelos elementos entrevistados, à excepção dos objectivos previstos na perspectiva dos processos internos de negócio, para as divisões de *inovação e regulamentação e sociedade*. No que respeita à *inovação*, foi considerado que, se o negócio principal da organização em estudo está centrado no serviço social, deverá ser no estudo de novas alternativas de percursos que deverá assentar a inovação dos processos de negócio. Do ponto de vista da *regulamentação e sociedade*, as normas do sector e a política da organização consideram que, efectuar um transporte menos poluente e satisfazer o regulamento 561/2006, no que respeita ao cumprimento dos tempos de condução e dos períodos de descanso semanal, estão implícitos numa actividade como a da organização em estudo, motivo pelo qual não foram referidos. No entanto, a não observância destes

dois pontos pode levar a um desempenho menos favorável da organização, traduzido, por exemplo, em sanções pecuniárias.

A construção do mapa estratégico apresentado na Figura 4-1, tal como o sugerido pela bibliografia consultada para o ponto 2.4.1 – *A construção do mapa estratégico*, teve o seu início do topo para a base, ou seja, iniciou-se a construção do mapa estratégico através dos objectivos financeiros a alcançar, ligados aos objectivos que permitem o seu alcance que, por sua vez, receberão os resultados de outros objectivos. Observa-se pela Figura 4-1 que o objectivo mencionado durante as entrevistas com mais objectivos a concorrer para o seu alcance é a “Satisfação dos Clientes”, ou seja, é um objectivo crítico cujo cumprimento está dependente de vários outros objectivos. A visualização do mapa estratégico permite verificar como as várias perspectivas estão interligadas entre si e constata-se, por exemplo, que efectuar um transporte menos poluente, que está directamente ligado à obtenção de consumos eficientes, ajuda a cumprir um objectivo da perspectiva financeira – redução de custos operacionais.

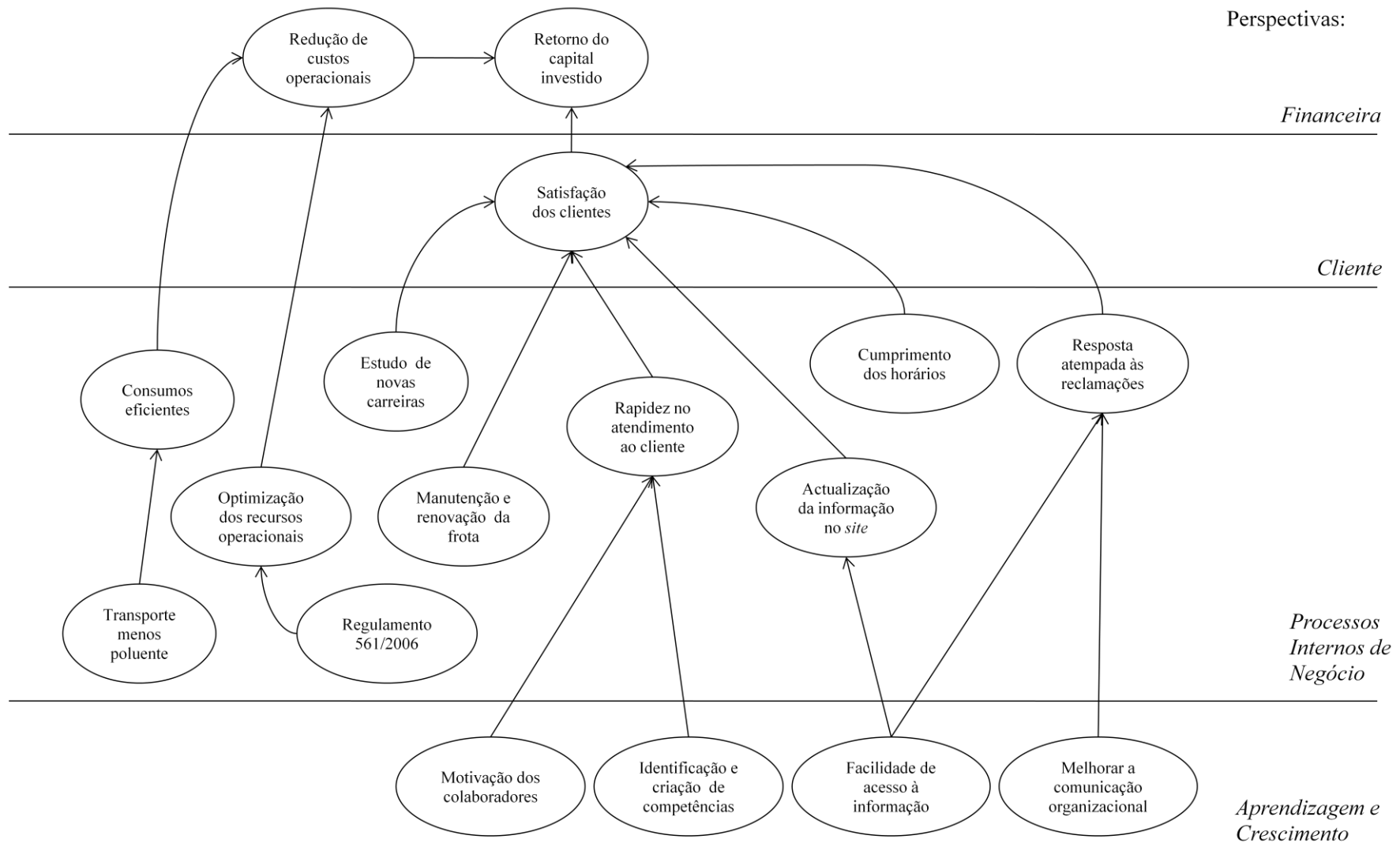


Figura 4-1: Proposta de mapa estratégico genérico para a Rodoviária do Tejo

Tabela 4-1: Proposta de *Balanced Scorecard* para a Rodoviária do Tejo

Perspectiva		Objectivos	Indicadores	Metas – 2009
Financeira	Retorno do capital investido		EBITDA	Aumento 5%
			Resultado líquido do exercício antes de impostos	Aumento 5%
	Redução de custos operacionais		Custo dos motoristas por km percorrido (em euros)	<= 0,384
			Custo de manutenção por km percorrido (em euros)	<= 0,081
Cliente	Satisfação dos clientes		Inquéritos de satisfação (índice)	>= 75%
			Taxa de revalidação do título de transporte	>= 93%
			Número de passageiros transportados	Aumento 6%
Processos Internos de Negócio	Gestão de Operações	Manutenção e renovação da frota	Idade média da frota (em anos)	<= 14
			Taxa de imobilização	< 3,9%
		Consumos eficientes	Consumo médio de gasóleo aos 100 km (em litros)	< 33,1
		Optimização dos recursos operacionais	Número médio de km mensais por motorista	>= 4.350
			Número médio de km mensais por viatura	>= 4.950
		Cumprimento dos horários	Número de minutos de atraso por viagem	<= 5
	Gestão de Clientes	Resposta atempada às reclamações	Número médio de dias para resposta ao cliente	<= 5
		Actualização da informação de interesse para o cliente no <i>site</i>	Número de reclamações mensais por falta de informação sobre horários	<= 3
		Rapidez no atendimento ao cliente	Tempo de espera (em minutos) para atendimento telefónico (<i>call center</i>)	<= 5

Tabela 4-1: Proposta de *Balanced Scorecard* para a Rodoviária do Tejo

Perspectiva		Objectivos	Indicadores	Metas – 2009
	Inovação	Estudo de novas carreiras	km outorgados anualmente	>= 300
	Regulamentação e Sociedade	Transporte menos poluente	Taxa anual de utilização <i>biodiesel</i> na frota	15%
		Regulamento (CE) nº 561/2006 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de Março de 2006	Número de horas de condução semanal	< 56
			Períodos de condução consecutivos (em horas)	<= 4,5
Crescimento e Aprendizagem	Capital Humano	Identificação e criação de competências chave	Número horas semestrais de formação a colaboradores que interagem com o público (<i>front office</i>)	30 / colaborador
		Motivação dos colaboradores	Inquéritos de satisfação (índice)	>= 75%
	Capital Informacional	Facilidade de acesso à informação	Número mensal de erros no acesso às bases de dados, por utilizador	<= 3
			Tempo de indisponibilidade mensal do servidor AS400 (em horas)	< 4
	Capital Organizacional	Melhorar a comunicação organizacional	Taxa de conclusão da documentação de processos organizacionais	100%
			Taxa de utilização da <i>Intranet</i> , nos computadores da empresa	90%

Os valores propostos na Tabela 4-1 para as metas a atingir até ao final de 2009, provêm da análise dos Controlos de Gestão dos últimos três anos, pelo que, para a construção da meta se consideram os melhores valores já obtidos pelos indicadores durante o período em análise. Propõe-se que estes valores sejam ultrapassados para metas que representam crescimento (e por esse motivo foi escolhido o melhor valor) e, sejam contidos para indicadores que representam pouca eficiência ou inferior excelência no serviço (minutos de atraso nas viagens, por exemplo).

A perspectiva financeira, que tem como um dos objectivos o retorno ao accionista do capital investido, pode ser medida através de vários indicadores económico-financeiros que servem para aferir o estado financeiro da organização no final do exercício. Para a Tabela 4-1, foram escolhidos dois – EBITDA e Resultado líquido do exercício antes de impostos (RAI). Relativamente ao EBITDA, os últimos três anos têm apresentado valores muito heterogéneos: em 2007, houve um aumento substancial deste indicador face a 2006. Em 2008 há um decréscimo, em grande parte derivado do aumento do combustível. Este indicador é o resultado da soma dos resultados operacionais com o valor das amortizações e provisões. Isto significa que, independentemente do critério pelo qual se efectuam as amortizações de uma organização, estas não terão influência neste indicador, pelo que o seu valor não distorce a análise dos resultados. O RAI, por sua vez, além de ter em conta os resultados operacionais, considera também os resultados da gestão propriamente dita, de que são exemplos os resultados financeiros e extraordinários. A colocação de 5%, quer para o EBITDA, quer para o RAI, na Tabela 4-1 é uma estimativa, com base nas perspectivas de crescimento, que são evidenciadas na renovação da frota que tem ocorrido recentemente.

Do ponto de vista da medição dos objectivos, temos por exemplo, para o objectivo *satisfação dos clientes* a medição através de inquéritos de satisfação, que podem ser ministrados quando o cliente se dirige a uma bilheteira para comprar o título de transporte. Sugerem-se questões do género, *quantas vezes viaja por semana, quanto tempo dura a sua deslocação diária, se possui transporte próprio*, etc. No que se refere aos inquéritos de satisfação internos, ministrados aos colaboradores, estes deverão ter questões no âmbito de aferir o ambiente onde o colaborador se insere, nomeadamente no que o colaborador sente relativamente à função que desempenha, à forma como a chefia comunica as tarefas, no relacionamento com os colegas, etc. Relativamente aos valores que se apuram nos inquéritos de satisfação ministrados a clientes, existe uma escala que a organização considera como atingida satisfatoriamente quando o valor apurado nas respostas é igual ou superior a 75%. No que se

refere aos inquéritos de satisfação a realizar internamente, foi considerado igualmente 75%, como o valor mínimo satisfatório a atingir.

Ainda relativo à medição da perspectiva clientes, um outro indicador que pode ajudar a medir a satisfação dos clientes é a taxa de revalidação do título de transporte. Esta taxa representa os conceitos de vendas repetidas e fidelização dos clientes e, corresponde à quantidade de clientes que revalidam o título mensal, através da compra da vinheta ou do recarregamento do passe urbano.

Dos objectivos mencionados para a gestão de operações (perspectiva de processos internos do negócio), um dos objectivos está relacionado com a manutenção da frota. Para a medição deste objectivo, é proposto o cálculo da taxa de imobilização. Esta taxa, mede o período de tempo que a viatura permanece na oficina durante as horas de ponta, ou seja, os períodos de tempo entre as 7h00m e as 9h30 (*ponta da manhã*) e as 16h30 e as 19h00 (*ponta da tarde*), são considerados períodos críticos no negócio do transporte rodoviário de passageiros, pelo que, se a viatura permanecer na oficina durante estes períodos, a taxa de imobilização será incrementada. Uma taxa de imobilização baixa não indica que a viatura não se desloca à oficina para efeitos de manutenção. O que indica é que essa deslocação contempla períodos do dia menos críticos, o que pode ser indicador de uma melhor gestão operacional.

A construção do mapa estratégico teve o seu ponto de partida no futuro que se pretende alcançar. Após a organização definir o que pretende alcançar no curto prazo, deverá depois verificar que acções precisa de desenvolver para atingir esses objectivos. Assim, as várias acções têm um impacto, por si só, ou combinadas com outras acções, o que dá origem a interligações entre os objectivos de várias perspectivas. A este efeito está associado o conceito de relações de causa e efeito, referido no *Capítulo 2*, pelo que, quando as acções estão correctamente articuladas entre si, as organizações têm a possibilidade de descrever claramente a estratégia e a forma como a podem executar.

A realização do *Balanced Scorecard* suportou-se nos objectivos considerados no mapa estratégico e, foram adicionados indicadores que permitem medir esses objectivos, com os respectivos valores e prazos de execução a serem atingidos por esses indicadores. Após a definição da estratégia e a identificação das metas, o *Balanced Scorecard* irá influenciar os gestores da organização em estudo a reformular ou a melhorar os processos mais críticos para o sucesso da estratégia da organização. É desta forma que o *Balanced Scorecard* realiza uma das tarefas referidas no *Capítulo 2* – ligar e alinhar a acção com a estratégia.

5. Conclusões, Limitações e Investigação Futura

5.1 Conclusões

Num ambiente cada vez mais turbulento, as empresas devem tomar decisões com a consciência que se essas decisões não funcionarem eram, no entanto, as que detinham as melhores probabilidades para o efeito. Assim, surge a necessidade de se alinharem outras perspectivas e não somente a que mede o estado financeiro de uma organização, para que não fiquem por acautelar aspectos cujo esquecimento possa comprometer o bom desempenho da organização. Este foi o mote para o aparecimento de um método, criado por Kaplan e Norton no início da década de 90, denominado por *Balanced Scorecard*.

Para a realização deste trabalho, foram efectuadas entrevistas a alguns elementos chave para a implementação de um *Balanced Scorecard* numa organização do sector dos transportes, pelo que se verificou o reconhecimento da necessidade de integração das várias perspectivas relacionadas com o negócio e que o *Balanced Scorecard* considera, nomeadamente *Financeira*, *Clientes*, *Processos Internos de Negócio* e, *Aprendizagem e Crescimento*. Verifica-se também pela informação recolhida nas entrevistas que, os perfis de resposta são heterogéneos, facto que se pode ficar a dever ao entrevistado ter um quotidiano operacional, de gestão ou mesmo comercial.

Pela informação analisada, proveniente das entrevistas realizadas e da realidade observada, é possível verificar também uma consciencialização para a mudança inerente ao negócio, onde a falta de dinamismo deverá dar lugar à pro-actividade. Para alguns entrevistados, a organização está ainda longe dos seus clientes e, das várias perspectivas do *Balanced Scorecard*, a perspectiva *Cliente*, é a que mais preocupação suscita pois, apesar dos entrevistados esperarem que este método clarifique e assinale o que é pretendido atingir em cada momento, esperam também entregar mais valor aos clientes. É na gestão das preocupações referidas pelos entrevistados, que residem as motivações encontradas para a implementação de um *Balanced Scorecard*.

Aquando da realização do mapa estratégico genérico, constatou-se que os objectivos identificados, mencionados nas entrevistas, contribuem para o alcance do retorno do capital investido pelo accionista e para a satisfação dos clientes, também estes objectivos referidos. Verifica-se ainda que todos os objectivos têm pelo menos uma ligação e, que se destinam a

satisfazer outros objectivos. No entanto, de acordo com as entrevistas, o objectivo mais crítico identificado é a “satisfação dos clientes”, sendo o objectivo que mais ligações recebe. A construção do mapa estratégico, ao colocar como ponto de partida o que se pretende alcançar no futuro, seguido da verificação das acções que têm de ser realizadas para atingir esse futuro, dá origem a interligações entre os objectivos das várias perspectivas, o que corresponde às relações de causa e efeito que a bibliografia consultada descreve e que, quando correctamente articuladas, permitem que as organizações descrevam claramente a estratégia e a forma como a podem executar.

Para a realização da versão inicial do *Balanced Scorecard*, adicionaram-se aos objectivos do mapa estratégico os indicadores com os quais se irão medir esses objectivos e, os valores e prazos de execução a serem atingidos por esses indicadores. Uma vez que a estratégia tenha sido definida e as metas identificadas, o *Balanced Scorecard* irá influenciar os gestores da organização em estudo a reformular, ou a melhorar os processos mais críticos para o sucesso da estratégia da organização. É desta forma que o *Balanced Scorecard* liga e alinha a acção com a estratégia.

Espera-se ter respondido à questão inicialmente proposta – “*Quais as motivações para a implementação de um Balanced Scorecard?*” – enquadrada no contexto real de uma organização. A organização sobre a qual recaiu o estudo é apenas uma das muitas que ainda baseia as suas decisões maioritariamente em indicadores financeiros, apesar de se verificar um esforço, por parte dos decisores da organização, para mudar essa forma de gestão, através da colocação de indicadores operacionais nos mapas de actividade. No entanto, verifica-se pela realidade observada que todos os indicadores económico-financeiros que vigoraram até à data têm tendência a permanecer.

5.2 Limitações ao estudo e investigação futura

A Rodoviária do Tejo não ainda tem em curso um projecto de implementação do *Balanced Scorecard*. Neste momento é importante iniciar os trabalhos sobre levantamento de requisitos e competências, especificações técnicas, criação de equipas e mapeamento dos processos existentes. Assim, poderá haver no futuro uma oportunidade de continuar a acompanhar o que foi iniciado neste trabalho e, nessa altura, teria muito gosto em elaborar o caso estudo da implementação propriamente dita do método *Balanced Scorecard*.

O estudo das implementações de *Balanced Scorecards* em Portugal pode ser uma área a aprofundar no âmbito da investigação académica, pois apesar de se conhecerem algumas empresas no mercado – quer tenham carácter governamental ou privado – já com *Balanced Scorecards* a funcionar em pleno, poucas são as que servem de inspiração à realização académica de trabalhos de investigação, mesmo quando as suas implementações do método *Balanced Scorecard* são bem sucedidas.

Um outro tópico para investigação, do qual não foi encontrada referência na bibliografia consultada, é o estudo das causas que levam à falha da adopção de métodos como o *Balanced Scorecard* – são encontradas regras de como fazer em cada etapa da implementação, mas não se conhecem as razões para os casos de insucesso. Talvez este trabalho possa continuar por esta vertente, caso a implementação do *Balanced Scorecard* na organização em estudo acabe por não se verificar.

6. Bibliografia

Banker, R. D., Chang, H., e Pizzini, M. J. (2004), The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Performance Measures Linked to Strategy, *The Accounting Review*, 79, 1, pp. 1-23.

Baskerville, R. L., e Wood-Harper, A. T. (1996), A critical perspective on action research as a method, *Journal of Information Technology*, 11, pp. 235-246.

Benbasat, I., Goldstein, D. K., e Mead, M. (1987), The Case Research Strategy in Studies of Information Systems, *MIS Quarterly*, 11, 3, pp. 369-386.

Caldeira, M. (2000), Critical Realism: A philosophical perspective for case study research in social sciences, *Episteme*, Ano II, 5-6, pp. 73-78.

Coughlan, P., e Coughlan, D. (2002), Action research for operations management, *International Journal of Operations & Production Management*, 22, 2, pp. 220-240.

Darke, P., Shanks, G., e Broadbent, M. (1998), Successfully completing case study research: combining rigour, relevance and pragmatism, *Information Systems Journal*, 8, 4, pp. 273-289.

Decoene, V., e Bruggeman, W. (2006), Strategic alignment and middle-level managers' motivation in a balanced scorecard setting, *International Journal of Operations & Production Management*, 26, 3/4, pp. 429-448.

Dubé, L., e Paré, G. (2003), Rigor in Information Systems Positivist Case Study Research: Current Practices, Trends, and recommendations, *MIS Quarterly*, 27, 4, pp. 597-635.

Eisenhardt, K. M. (1989), Building Theories From Case Study Research, *Academy of Management Review*, 14, 4, pp. 532-550.

Gumbus, A., e Lussier, R. N. (2006), Entrepreneurs Use a Balanced Scorecard to Translate Strategy into Performance Measures, *Journal of Small Business Management*, 44, 3, pp. 407-427.

Huang, C. D., e Hu, Q. (2007), Achieving IT-Business Strategic Alignment via Enterprise-Wide Implementation of Balanced Scorecards, *Information Systems Management*, 24, 2, pp. 173-184.

Ittner, C. D., e Larcker, D. F. (1998), Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications, *Journal of Management Accounting Research*, 10, pp. 205-238.

Ittner, C. D., Larcker, D. F., e Meyer, M. W. (2003), Subjectivity and the Weighting of Performance Measures: Evidence from a Balanced Scorecard, *The Accounting Review*, 78, 3, pp. 725-758.

Jordan, H., Neves, J. C., e Rodrigues, J. A. (2005), *O Controlo de Gestão - Ao Serviço da Estratégia e dos Gestores* (7ª ed.), Lisboa: Áreas Editora.

Kaplan, R. S. (1994), Devising a Balanced Scorecard Matched to Business Strategy, *Planning Review*, 22, 5, pp. 15-19.

Kaplan, R. S. (1998), Innovation Action Research: Creating New Management Theory and Practice, *Journal of Management Accounting Research*, 10, pp. 89-118.

Kaplan, R. S., e Norton, D. P. (1992), The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance, *Harvard Business Review*, 70, 1, pp. 61-66.

Kaplan, R. S., e Norton, D. P. (1996), Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System, *Harvard Business Review*, 74, 1, pp. 75-85.

Kaplan, R. S., e Norton, D. P. (2001), Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II, *Accounting Horizons*, 15, pp. 147-160.

Kaplan, R. S., e Norton, D. P. (2004a), Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets, *Harvard Business Review*, Fevereiro, pp. 52-67.

Kaplan, R. S., e Norton, D. P. (2004b), The strategy map: guide to aligning intangible assets, *Strategy & Leadership*, 32, 5, pp. 10-17.

Kaplan, R. S., e Norton, D. P. (2004c), *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Boston: Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S., e Norton, D. P. (2006), Response to S. Voelpel et al., "The tyranny of the Balanced Scorecard in the innovation economy," *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 7 No. 1, 2006, pp. 43-60, *Journal of Intellectual Capital*, 7, 3, pp. 421-428.

Kerr, D. L. (2003), Accountability by Numbers, *Journal of Accountancy*, 195, 6, pp. 61-71.

Kim, W. C., e Mauborgne, R. (2005), *A Estratégia Oceano Azul*, Boston: Harvard Business School Press.

- Klein, H. K., e Myers, M. D. (1999), A Set of Principles for Conducting and Evaluating Interpretative Field Studies in Information Systems, *MIS Quarterly*, 23, 1, pp. 67-93.
- Kocakülâh, M. C., e Austill, A. D. (2007), Balanced Scorecard Application in the Health Care Industry: A Case Study, *Journal of Health Care Finance*, 34, 1, pp. 72-99.
- Lee, A. S. (1999), Rigor and Relevance in MIS Research: Beyond the Approach of Positivism Alone, *MIS Quarterly*, 23; 1, pp. 29-34.
- Leung, L., Lam, K., e Cao, D. (2006), Implementing the balanced scorecard using the analytic hierarchy process & the analytic network process, *Journal of the Operational Research Society*, 57, pp. 682–691.
- Lipe, M. G., e Salterio, S. E. (2000), The balanced scorecard: Judgmental effects of Common and Unique Performance Measures, *The Accounting Review*, 75, 3, pp. 283-298.
- Malina, M. A., e Selto, F. H. (2001), Communicating and Controlling Strategy: An Empirical Study of the Effectiveness of the Balanced Scorecard; *Journal of Management Accounting Research*, 13, pp. 47-90.
- Mathiassen, L. (2002), Collaborative practice research, *Information Technology & People* , 15, 4, pp. 321-345.
- Niven, P. R. (2002), *Balanced Scorecard - Step by Step - Maximizing Performance and Maintaining Results*, New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Oates, B. J. (2006). *Researching Information Systems and Computing*. London: SAGE.
- Orlikowski, W. J., e Baroudi, J. J. (1991), Studying Information Technology in Organizations: Research Approaches and Assumptions, *Information Systems Research*, 2,1, pp. 1-28.
- Othman, R. (2006), Balanced scorecard and causal model development: preliminary findings, *Management Decision*, 44, 5, pp. 690-702.
- Patel, B., Chaussalet, T., e Millard, P. (2006), Balancing the NHS balanced scorecard!, *European Journal of Operational Research*, 185, 3, pp. 905-914.
- Pettigrew, A., Whipp, R., e Rosenfeld, R. (1989), “Competitiveness and the management of strategic change processes”. In A. FRANCIS, & P. THARAKAN, *The Competitiveness of the European Industry* (pp. 111-136), London: Routledge.

Rosenbloom, D. H. (2007), Reinventing Administrative Prescriptions: The Case for Democratic-Constitutional Impact Statements and Scorecards, *Public Administration Review*, 67,1, pp. 28-39.

Smith, M. J. (2002), Gaming Nonfinancial Performance Measures, *Journal of Management Accounting Research*, 14, pp. 119-133.

Smith, R. E., & Wright, W. F. (2004), Determinants of Customer Loyalty and Financial Performance, *Journal of Management Accounting Research*, 16, pp. 183-205.

Wagner, C. (2004), Enterprise strategy management systems: current and next generation, *Journal of Strategic Information Systems*, 13, 2, pp. 105–128.

Westbrook, R. (1995), Action Research: A new paradigm for research in production and operations management, *International Journal of Operations & Production Management*, 15, pp. 6-21.

Yin, R. K. (2003), *Case Study Research - Design and Methods* (3rd ed.), London: SAGE.